الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

المراجعة الداخلية
مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة
مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك
الدورة "مبيعات - مقبوضات"

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية

فرع: إدارة أعمال

من إعداد الطالب:

شعباني لطفي

تحت إشراف:

د/ بوتين محمد

أعضاء اللجنة:

الأستاذ: عرباجي إسماعيل.........رئيسا.

الأستاذ: بوتين محمد................مقررا.

الأستاذ: زبيري رابح................عضوا.

الأستاذ: بن بلقاسم سفيان..........عضوا.

السنة الجامعية : 2004/2003

الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement Supérieur
Et de la recherche Scientifique
Université M'Hamed Bouguerra
Faculté des droits et sciences Commerciales
Département de science et de la gestion

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أحمد بوقرة - بومرداس
كلية الحقوق والعلوم التجارية
قسم علوم التسيير

السنة الأولى
الفوج : ٠٨

الأزمة الإقتصادية العالمية ١٩٢٩

من إعداد الطلبة :
شوشة لاميـــــة

الأستاذ :
بن قريـــــن

السنة الدراسية : 2004/2003

فهرس الğpIyՂI

فهرس ΘǨăăǗǛǮl

ǝهرس ĝƙĞllàl

المقـدمـــة:

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحوّلات السياسية، الاجتماعية و خاصة الاقتصادية التي شهدها خلال القرن الماضي، فكانت لهذه التحوّلات آثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمنظمات المالية و المؤسسات الاقتصادية و الذي شهد بدوره تطورا ملحوظا بعد النكبة المالية التي شهدها العالم في أواخر العشرينيات من القرن التاسع عشر.

فهذا التطور الاقتصادي مسّ حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميّز في وقتنا الحاضر بكبرها و تعقد الوظائف المكوّنة لها و تشابكها، هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول و أموال المؤسسة، و كذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذ ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة التي قامت بوضعها تعمل بطريقة مرضية و سليمة.

و مما سبق نتجت الحاجة للمراجعة الداخلية التي تعتبر تلك الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة لإختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية و تقييمها.

فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية و المحاسبية و غيرها من العمليات لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة، كما تهدف المراجعة الداخلية إلى التحقق من الدقة المحاسبية و المحافظة على الأصول و كذلك مراجعة أنشطة المؤسسة.

و قد اتسع نطاق الرقابة و المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة ليشمل استخدام الأدوات الإحصائية في إجراء اختبار المراجعة الداخلية بما يمكن من تحقيق كفاءة و فعالية الرقابة و المراجعة الداخلية.

فوظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها شخص يطلق عليه اسم" المراجع الداخلي " الذي يتولى مهام تقييم الرقابة الداخلية لكونها تقع تحت مسؤوليته، و كذا مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة و العملية التشغيلية للأنشطة، و جميع الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى انتظامها، و التأكد من صحة المعلومات و اكتمالها، و درجة الأمان الصاحبة لها.

كما يتدخل المراجع الداخلي لإبداء رأيه و اقتراح التصحيحات اللازمة لنظام الرقابة الداخلية، هذا حتى تصل المؤسسة إلى تحقيق رقابة تامة و كلية، تتيح لها إمكانية تحقيق أهدافها المسطرة.

و يتضح من الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي مع إدارة المؤسسة، أن هذه الأخيرة تعتبر بمثابة العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية، و طالما أن الإدارة تتطور بصورة سريعة، متنامية و معقدة، سواء

كانت نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الخارجية أو الداخلية، فإن ذلك يضاعف من اعتماد الإدارة على مجهودات المراجعة الداخلية في تقليل و منع الأخطاء و تقديم النصائح الضرورية للمديرين عن التصحيحات الواجبة في نظام الرقابة الداخلية.

و بغية الإلمام بهذا الموضوع و الخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية التالية:

فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي ؟

و على ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات و التي تشكل تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- ما هي أوجه التشابه و الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و مدى التكامل بينهما ؟
- ما مقدار الحاجة إلى المراجعة الداخلية كأداة لإختبار الرقابة الداخلية للمؤسسة ؟
- ما هي الأدوات المستعملة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، درجة الاعتماد عليها و كيفية استعمالها ؟
- ما هي المراحل المنهجية المعتمدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

فرضيات البحث:

للإجابة عن التساؤلات السابقة ننطلق من الفرضيات التالية:

- يتوقف نجاح عملية المراجعة على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.
- إتباع المراجع لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية و المحاسبية بغية إبداء رأيه الفني بشأنها.
- تبعية المراجعة الداخلية للمديرية العامة.
- ابتعاد المراجعة الداخلية عن وضع الإجراءات الرقابية و تنفيذها.
- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف و إبراز نقاط القوّة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية.
- قيام المراجعة الداخلية بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة.
- مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، و إنما يعود لأسباب موضوعية و ذاتية:

أ/ الأسباب الموضوعية:

تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

- ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر، خاصة ما يتعلق بالمراجعة الداخلية.
- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحوّلات الاقتصادية التي شهدها المحيط الذي تنشط فيه.
- الضعف الذي تعيشه تجربة المراجعة الداخلية في الجزائر نظرا لحداثتها.

ب/ الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة.
- إرادة الباحث في مواصلة البحث في هذا المجال.
- المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها، بحيث أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه و إدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات و اللوائح الموضوعة، و بالتالي فالمراجعة الداخلية تساهم في تحسين الأداء التسييري للمؤسسة.

أهداف الموضوع:

تتمثل الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:

- محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة لها.
- محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

المنهج المتبع:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة و اختبار صحة الفرضيات، اعتمدنا على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة، و من ثم اعتمدنا على كل من المنهجين الوصفي و التحليلي و كذا أسلوب الاستقراء و الاستنتاج.

هيكل البحث:

لقد درسنا موضوعنا هذا في ثلاثة فصول، تعرضنا في الفصل الأول إلى المراجعة بحيث حاولنا من خلاله حصر ماهيتها بالتطرق إلى لمحة تاريخية للمراجعة و تطوّر مفهومها و من ثم تقديم مجموعة من التعاريف التي نراها شاملة للمراجعة، مع تبيان أهميتها و أهدافها.

كما تعرضنا إلى خصائص المراجعة عن طريق دراسة الفرضيات التي تقوم عليها، أنواعها و كذا تعريف المراجع و أنواعه. و من ثم تعرضنا إلى معايير المراجعة التي توضح الإطار العام الذي تنشط فيه هذه الأخيرة، بالتطرق في بدايتها إلى المعايير العامة و التي تشير إلى المعايير الشخصية لمنفذ عملية المراجعة، و منه تطرقنا إلى معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقارير، لنحلل في الأخير كيفية تنفيذ عملية المراجعة بداية من التخطيط و الإشراف على عمليتها، الأدلة و القرائن في عملية المراجعة و من ثم التقرير عن نتائجها.

أما الفصل الثاني فجاء بعنوان المراجعة و الرقابة الداخلية بحيث تطرقنا من خلاله إلى ماهية المراجعة الداخلية بالتعرض إلى نشأتها و تعريفها، و من ثم معايير المراجعة الداخلية التي تمثل الركيزة التي تقف عليها، ثم مهمة المراجعة الداخلية، لننتقل بعد ذلك لدراسة العينات الإحصائية نظرا لأهميتها و علاقتها بالمراجعة الداخلية بدأ بالتطرق إلى مفاهيم و مصطلحات إحصائية و من ثم تصميم عيّنات المراجعة و في الأخير تحليل عملية تقييمها، و إنتقلنا فيما بعد إلى نظام الرقابة الداخلية و ماهيته بالتطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته و من ثم إلى العلاقة بين الرقابة و المراجعة الداخلية، كما تعرضنا إلى المقوّمات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية، و منه انتقلنا إلى عملية التقييم لنظام الرّقابة الداخلية بالتطرق لأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية و منه الخطوات المنهجية المعتمد عليها في عملية التقييم.

أما الفصل الثالث خصصناه لدراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك و بالأخص الدورة "مبيعات - مقبوضات" بدأ بالتعرف على تقديم مجمع سوناطراك حيث قمنا بالتعرف على نشأة شركة سوناطراك و أهدافها و من ثم الهيكل التنظيمي للشركة مع دورها و مكانتها في الاقتصاد الوطني و السوق الخارجية، و من ثم قمنا بتقديم قسم تصدير الغاز بالتعرف على تنظيمه و جدول وظائف قسم تصدير الغاز و الدوائر التابعة لمديرية المالية.
ثم انتقلنا إلى وصف الدورة "مبيعات - مقبوضات" لقسم تصدير الغاز و ذلك بإعداد مخططات سير مختلف العمليات التي يقوم بتنفيذها قسم تصدير الغاز، و من ثم قمنا بإعداد خريطة التدفق الخاصة بالفاتورة بالإضافة إلى ملئ قائمة الاستقصاء الخاصة بالدورة "مبيعات - مقبوضات".
ثم انتقلنا إلى تقييم الدورة "مبيعات - مقبوضات" لقسم تصدير الغاز إذ بدأنا بالتقييم الأولى للدورة و من ثم التقييم النهائي للدورة "مبيعات - مقبوضات"، و في الأخير قمنا بتقديم الملاحظات التي أرفقناها بمجموعة من التحسينات التي رأيناها مناسبة.

أما الخاتمة فقد عرضنا من خلالها أهم النتائج و التوصيات المتوصل إليها من الدراسة و هذا بعد اختبار صحة الفرضيات.

:ğþàl Ǩالفصل

ةثΣlرǯال ÅJF ǨƱyǭ

مقدمة الفصل الأول:

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة، عامل رئيسي لتطورها و قيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية و المالية مع التأكد من مدى صحتها و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، و مدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش و التلاعب بأملاكها.

و كأي علم من العلوم، فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص و الفرضيات و التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما ترتكز على جملة من المعايير التي توجه و تعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى هذا فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

و لدراسة أعمق و أكثر تفصيلا لما ذكر سابقا، تم تقسيم الفصل الأول إلى أربعة مباحث رئيسية و المتمثلة فيما يلي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة.
- المبحث الثاني: خصائص المراجعة.
- المبحث الثالث: معايير المراجعة.
- المبحث الرابع: تنفيذ عملية المراجعة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة.

إن ظهور المراجعة و تطورها و وصولها إلى ماهي عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسة و تشعب وظائفها مع زيادة تعقدها و تفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية و المالية.

و سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات حول المراجعة، نستهلها بالتطرق في المطلب الأول للتطور التاريخي للمراجعة و مفهومها، و من ثم تعريف المراجعة في المطلب الثاني، و سنتطرق لأهمية المراجعة و أهدافها العامة و الميدانية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: لمحة تاريخية و تطور مفهوم المراجعة.

نستهل هذا المطلب بتقديم لمحة تاريخية للمراجعة و تطورها عبر العصور، ففي البداية لم تكن الحاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه العملية، فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظرا لقلة الصفقات و صغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك.

إلا أن تكوّن الدول و المملكات من جهة و تطوّر الحياة الاجتماعية و الاقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطوّر المحاسبة و ازدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا انعكاسا مباشرا على المراجعة، التي تطورت هي الأخرى و انتشرت بنفس درجة انتشار المحاسبة.

أولا- الفترة من العصر القديم حتى سنة ١٥٠٠ ميلادية.

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة و المشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، و الهدف منها هو الوصول إلى الدقة و منع أي تلاعب أو غش بالدفاتر(١).

كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، و استعمال خبرته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.

ففي هذه الفترة تم استعمال مصطلحات Audire ذات الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة و من ثم اشتقاق كلمة Audit و التي استعمالها ما يزال إلى يومنا هذا.(٢)

---

(١) إشتيوي.إ.ع: المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الرابعة، ١٩٩[illegible]، ص ١[illegible].

(٢) القاضي.ح و دحدوح.ح: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، ١٩٩٩، ص ١٠.

ثانيا- الفترة ما بين ١٥٠٠ و ١٨٥٠.

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، و لعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها و زيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم تطبيق و استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى و لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، و ظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.(١)

ثالثا- الفترة مابين ١٨٥٠ و ١٩٠٥.

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة و الانفصال التام و النهائي بين الملكية و الإدارة، و ظهور الحاجة لمالكي المؤسسات و المشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة ١٩٦٢ الذي أقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة.

فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة و نشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين.

أما بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية(٢):

- اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية.
- اكتشاف الأخطاء الفنية و الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادىء المحاسبية.

رابعا- الفترة ما بين ١٩٠٥ إلى يومنا.

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى، و الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية(*) من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، و كذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية، أي استخدام أسلوب العيّنات الإحصائية في المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني و المحايد حول القوائم المالية و مدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة و النتائج المسجلة.

كما نلاحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم و على جميع المستويات.

---

(١) نفس المرجع السابق، ص ٠٢.

(٢) إشتيوي، إ، ع: مرجع سبق ذكره، ص ١٦.

(*) سوف نتناول بالتفصيل أنظمة الرقابة الداخلية في الفصل الثاني.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة.

إن تعدد الزوايا التي يتم من خلالها معالجة مصطلح المراجعة، أدى إلى ظهور و وجود عدة تعار يف لها، لكن رغم تعدد التعاريف فهي تشترك على العموم في الأهداف المراد تحقيقها و المجالات التي تعمل فيها و سوف نتطرق لمجموعة من التعاريف و التي هي كما يلي:

- **تعريف Guy Bénédict et René Keravel** (1):

" المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بالتأكد من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.

المراجعة المالية هي الفحص الذي ينفذه مهني، مستقل و خارجي عن المؤسسة من أجل التصريح برأي حول صحة و مصداقية الحسابات السنوية. فهذه الأخيرة (الحسابات السنوية) يجب أن تعطي صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المالية الماضية، بالإضافة إلى الحالة المالية لأصول المؤسسة في نهاية السنة المالية، فالمراجعة المالية تهدف إلى المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة".

من هذا التعريف يمكن أن نستخلص مجموعة من النقاط و التي هي كالتالي:

- تتمثل المراجعة في الفحص الإنتقادي لمعلومات المؤسسة؛
- تنفذ المراجعة المالية من طرف شخص مهني، مستقل و خارجي؛
- يقوم هذا الشخص بالتصريح برأي حول صحة و مصداقية الحسابات السنوية للمؤسسة، و مدى تمثيلها لنتيجتها بالإضافة إلى الحالة المالية لأصولها؛
- الهدف من المراجعة المالية هو المصادقة على الحسابات السنوية.

- **تعريف Bethoux , Kremper et Poisson** (2):

" المراجعة هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن لا يكون هو الذي حضّرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل."

---

(1) Bénédict.G et Keravel .R : Evaluation du contrôle interne ; Foucher ; Paris ; 1990 ; P07.
« L'audit est un examen critique qui permet de vérifier les informations données par l'entreprise.
L'audit financier est l'examen auquel procède un professionnel indenpendant et externe à l'entreprise en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes annuels. Ceux-ci doivent donner une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice
L'audit financier abouti tout naturellement à la certification des comptes annuels »

(2) Bethoux.R, Kremper .F et Poisson.M : L'Audit dans le secteur public. Clet ; Paris ; 1986 ; P21.
« L'audit est l'examen d'informations par une tierce personne, autre que celle qui les prépare ou les utilise, avec le désir d'augmenter l'utilité de l'information pour l'utilisateur »

و من هذا التعريف نستخلص نقطتين أساسيتين:

- تكمن عملية المراجعة في فحص المعلومات من أجل تعظيم منفعتها.
- يشترط في الشخص القائم بعملية المراجعة أن يكون خارجي عن المؤسسة، و يختلف عن الشخص الذي قام بتحضير و استعمال هذه المعلومات.

- و من التعاريف الشاملة و الملمة بالمراجعة، تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة و الذي نتبناه نظرا لإلمامه و شرحه الدقيق للمراجعة.

" المراجعة هي عملية منتظمة لجمع و تقييم الأدلة و القرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية، و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة "(١).

و من هذا التعريف نستخلص مجموعة من النقاط الهامة و التي هي كالتالي:

- عملية المراجعة هي عملية منتظمة و بالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبّقة.
- ضرورة التقييم الموضوعي و الخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية.
- تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة و القرائن.
- ضرورة تطابق العمليات و الأحداث الاقتصادية محل الدراسة و التقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعة، و ضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي و إصدار حكم موضوعي حول البيانات و المعلومات التي يقوم بدراستها.
- إيصال نتائج الفحص و الدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

(١) توماس.و و هنكي.أ، تعريب أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد: المراجعة بين التنظير و التطبيق، دار المريخ، ١٩٨[illegible]، ص [illegible].

المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة.

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات المراجعة لدليل عن مدى أهميتها لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية المراجعة و أهدافها العامة و الميدانية.

أولا- أهمية المراجعة.

تعتبر المراجعة مهمة بالنسبة للمستثمرين و أصحاب الأموال الذين يتميّزون باستعمالهم للبيانات و القوائم المالية في اتخاذ القرارات، و من المستفدين من المراجعة نذكر:

١/ مسيّرو المؤسسات.

يتجه مسّيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها و التحقق من أن نظام المتابعة و المراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة و صادقة و التي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

٢/ المساهمون و ملاك المؤسسة.

يتجه اهتمام المسيرون إلى نتائج المراجعة و هذا للتأكد من:

- قدرة تسيير المسؤولين؛
- الاستغلال الجّيد و الأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛
- الكشف عن أخطاء الغش و منع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

٣/ الدائنون و الموردون.

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات و التي تتم بين المؤسسة، متعامليها و دائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية و المركز المالي، كما أن درجة السيولة و الربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، و بالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية أو إتجاهها.

٤/ الغـــير.

أ/ المستثمرون: تلعب المراجعة دور بالنسبة للمستمثرين، فهي تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض و التحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية.

ب/ *الهيئات الحكومية*: تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، المراقبة، الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع و كذا لحماية المؤسسات و خاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم.(١)

ج/ *إدارة الضرائب*: إن احترام النصوص التشريعية، و القانونية و كذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصداقية و الثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية و كذا لتحديد الوعاء الضريبي و إعطاء المصداقية للتصريحات الضريبية.

و عليه، يمكن الوقوف على أهمية المراجعة من خلال النقاط التالية:

- العمل على زيادة الثقة و التأكد من سلامة المعلومات و كفايتها حتى يتسنى لمستعمليها اتخاذ أنجع القرارات و تخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة؛
- إعطاء مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات و معلومات محاسبية لمالكي المؤسسات و المساهمين في رأس مالها.

و هناك الموّردون و المتعاملون مع المؤسسة، فهم كذلك يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي، و السيولة المتاحة لديها، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم و يزيد من اتساع مجال المعاملات مع هذه المؤسسة.

كذلك أصحاب المدخرات و الذين هم بصدد توجيهها إلى الاستثمار، فهم يعتمدون على مختلف القوائم المالية و يستعينون بمختلف المعلومات المحاسبية، و يبحثون عن التوجيه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائدا معتبرا.

و حتى البنوك عند منحها للقروض، فهي تقوم بفحص و مراجعة مختلف البيانات و المعلومات المالية المستخلصة من المؤسسات و الشركات، و لا تمنح القروض ذات الأجل الطويل أو القصير إلا إذا تم التحقق من صحة المعلومات التي سلمت لها.

فكل ما سبق يدلنا عن مدى أهمية المراجعة باعتبارها الركيزة و الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات و المعلومات المحاسبية، بحيث أنها تتلاءم مع خاصيات و حاجيات طالبي خدماتها.(٢)

---

(١) خلاصي ر: المراجعة الجبائية، تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠١، ص ١٢.

(2) Hayward.S: Audit guide, butter worths, 2end édition, London, 1991, P16.

ثانيا- أهداف المراجعة:

و كما أسلفنا الذكر فإن المراجعة قد تطورت عبر العصور، هذا التطور انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية نذكر:(١)

- التأكد من صحة البيانات و القوائم المالية و مدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة و براهين عن عدالة القوائم المالية؛
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية؛
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء ؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

كما يمكن إضافة الأهداف التالية:

- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي و من ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه؛
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

كما يمكن التطرق إلى أهداف المراجعة عبر التاريخ و مدى الفحص و كذلك تطور أهمية الرقابة الداخلية عبر العصور من خلال الجدول الموالي:

---

(١) القاضي حسين و دحدوح حسين: مرجع سبق ذكره، ص ١٥.

الجدول رقم(١-١): تطور أهداف المراجعة و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية.

الفترة	**أهداف المراجعة**	**مدى الفحص**	**أهمية الرقابة الداخلية**
قبل عام ١٥٠٠	اكتشاف التلاعب و الاختلاس.	بالتفصيل.	عدم الاعتراف بها.
١٥٠٠- ١٨٥٠	اكتشاف التلاعب و الاختلاس.	بالتفصيل.	عدم الاعتراف بها.
١٨٥٠- ١٩٠٥	اكتشاف التلاعب و الاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات و لكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها.
١٩٠٥- ١٩٣٣	- تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي. - اكتشاف الأخطاء و التلاعب	بالتفصيل و مراجعة اختبارية.	اعتراف سطحي.
١٩٣٣-١٩٤٠	- تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي. - اكتشاف الأخطاء و التلاعب	مراجعة اختبارية.	بداية الاهتمام بها.
١٩٤٠-١٩٦٠	- تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي.	مراجعة اختبارية.	اهتمام و تركيز قوي.

المصدر: الصبان م.س: "نظرية المراجعة و آليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٣، ص ٠٥.

و مؤخرا أصبحت المراجعة تهدف إلى ما يلي:

- مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحرافات؛
- تقييم الأداء و نتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية و إنتاجية؛
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت؛
- المصادقة على الوثائق المالية و التقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

وبعد التعرض للأهداف العامة أو التقليدية للمراجعة، سوف نتطرق للأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للمراجعة و أعمال المراجع و التي هي كالتالي:(١)

(١) الفيومي م و عوض ل: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ٨٨.

➢ الشمولية:

إنه من الضروري على النظام المحاسبي للمؤسسة أن يقوم بتوليد معلومات محاسبية، تمتاز بالشمول و التعبير عن كل الأحداث النقدية التي جرت بالمؤسسة، كما يجب على المراجع أن يتحقق ويتأكد من صحة البيانات المحاسبية و الوثائق المالية المسجلة بالدفاتر و السجلات، كما يقوم بمعالجة هذه البيانات معالجة تسمح له بإعطاء رأي محايد عن مصداقية المعلومات المتدفقة من النظام المحاسبي للمؤسسة،و مدى تعبيرها عن الوضعية المالية.

➢ الوجود و التحقق:

يعمل المراجع على التأكد من وجود جميع العناصر الواردة في جهة الأصول و الخصوم لميزانية المؤسسة و التحقق منها.

➢ الملكية و المديونية:

يقوم المراجع في أول الأمر بالتأكد من أن العناصر التي تنص عليها الميزانية تخص المؤسسة التي هو بصدد مراجعتها كما يتحقق من أن الديون المسجلة بالميزانية هي فعلا تخص الأطراف المناسبة، و نفس الشيء ينطبق بالنسبة للحقوق.

➢ التقسيم و التخصيص:

تهدف المراجعة من خلال هذا العنصر إلى استعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند تقييم الأحداث المحاسبية كحساب الإهتلاكات و إطفاء المصاريف الإعدادية و كذا تقييم المخزونات و من ثم تخصيصها في الحسابات الخاصة بها تطبيقا للمبادىء المحاسبية المعمول بها.

إن هذا التقسيم و التخصيص الجيد للأحداث المحاسبية يؤدي إلى الحصول على الصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة و يسمح بالتطبيق الحسن للمبادىء المحاسبية.(١)

➢ العرض و الإفصاح:

يمكن اعتبار هذا الهدف من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره الهدف الرئيسي للقيام بعملية المراجعة، أي الإفصاح عن مدى صحة و صدق المعلومات المحاسبية و الوثائق المالية الموجودة و المنبثقة من المؤسسة و مدى موافقتها مع معايير الممارسة المهنية و تماشيها مع المبادىء المحاسبية.

(١) Bénédict .G et Keraval .R :Op.Cit ; P١č.

➢ التسجيل المحاسبي:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ الممثلة للأصل المعين تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات و القوائم المالية، إذ يتأكد هنا المراجع من المبالغ المسجلة في اليومية و الأرصدة في دفتر الأستاذ، كما أن هذا الهدف له علاقة بالتأكد من الوجود الكمي و المادي.

و تتضمن الإجراءات التي يقوم بها المراجع للتحقق من الدقة المحاسبية ما يلي:

- إجراء الجرد الفعلي و الحصر المادي لمختلف موجودات المؤسسة.
- استلام المصادقات من العملاء و مطابقتها مع السجلات و المستندات التي تؤدى إليها.
- يقوم المراجع بالتحقق من العمليات الحسابية و يتأكد من دقتها.
- التحقق من صحة الحسابات الخاصة بأقساط اهتلاك الاستثمارات حتى يضمن المراجع التوزيع السليم لتكلفة الاستثمار على مدى حياة هذا الأخير.

المبحث الثاني: خصائص المراجعة.

إن قيام المراجعة كعلم جعلها تقوم على مجموعة من الفرضيات و الأسس التي تمثل الركيزة التي ينبغي الرجوع إليها عند القيام بعملية المراجعة، كما أن توسع و تنوع مجالات تدخل المراجعة نجم عنه عدة أنواع من المراجعة و من الأشخاص الذين يقومون بها، لذا سنقوم بالتطرق من خلال هذا المبحث إلى الفرضيات التي تقوم عليها المراجعة و أنواعها، كما سنقوم بالتطرق إلى تعريف المراجع و أنواعه.

المطلب الأول: فرضيات المراجعة.

إن طبيعة و نوعية المشاكل و تنوعها و التي هي بصدد الحل من طرف المراجعة، جعل وضع مجموعة من الفرضيات و التي تمثل الإطار الفكري الذي يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة أمرا ضروريا.

ففرضيات المراجعة تتمثل في العناصر التالية:(١)

- البيانات المالية قابلة للفحص.
- لا وجود لتعارض في المصالح بين المراجع و الإدارة.
- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أخطاء غير مادية.
- وجود نظام للرقابة الداخلية سليم يبعد احتمال حدوث أخطاء.

(١) الصبان م.س: مرجع سبق ذكره، ص ٣٣.

- التطبيق المناسب للمبادىء المحاسبية يؤدي إلى قوائم مالية سليمة و بالتالي التعبير الصحيح عن المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها.
- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي تبقى كذلك في المستقبل إلى وجود دليل يعبر عكس ذلك.
- مراجع الحسابات يقوم فقط بإبداء الرأي عن البيانات المالية.
- فرض التزامات مهنية على المراجع تتناسب مع مركزه.

و سنتطرق لكل عنصر من فرضيات المراجعة بنوع من التفصيل.

١- البيانات المالية قابلة للفحص:

إن أساس عملية المراجعة هو قابلية البيانات المالية للفحص، فبدون هذه الفرضية لا أساس للقيام بهذه العملية، فهذه الفرضية تعتبر من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، و الخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين من يقوم بإعداد المعلومات و مستخدميها.

فهذه المعايير تتمثل في:

- الملاءمة: و يراد بها ملاءمة المعلومات المحاسبية مع احتياجات الطالبين لها، و المستخدمين المحتملين كما يجب عليها أن تلم بالأحداث التي تعبر عنها.
- القابلية للفحص: فهذا يعني أنه إذا قام فحص نفس المعلومات و البيانات فيجب الوصول إلى نفس النتائج.
- البعد عن التحيز: أي تسجيل الحقائق بدون ذاتية و بكل موضوعية.
- القابلية للقياس الكمي: من الخواص الأساسية التي يجب أن تكون دقيقة في المعلومات المحاسبية.

٢- لا وجود لتعارض في المصالح بين المراجع و الإدارة:

واضح أنه هناك تبادل للمنفعة بين الإدارة و مراجع الحسابات، فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها وأبدى رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما استوجب وجود نوع من التكامل و التعاون بين الإدارة و المراجع الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع و يساعد عملية المراجعة.(١)

(١) الصحن.ع، راشد.ر.أ و دروي ث.م.ن: أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٢٣.

3- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير مادية:

إن هذه الفرضية تساعد المراجع في تحديد مجال المراجعة و عدم توسيع اختباراته باقتصاره على الأخطاء المادية فقط، كما أنها لا تساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء غير المادية، لأن ذلك لأن مسؤوليته محدودة بالأخطاء المادية فقط، لكن هذا لا يعني أن الأخطاء غير المادية و التي هي واضحة لا تقع تحت مسؤوليته، خاصة إذا كانت عملية الفحص غير كافية، لذلك يجب التركيز على العناية المطلوبة من المراجع عند قيامه بمهمته.

4- وجود نظام للرقابة الداخلية سليم يبعد احتمال وجود أخطاء:

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يحد و يقلل من حدوث الأخطاء، الشيء الذي يجعل المراجع يقلل من مدى الفحص عند إعداده لبرنامج المراجعة.

5- التطبيق المناسب للمبادىء المحاسبية يؤدي إلى قوائم مالية سليمة:

إن مراجعي الحسابات يسترشدون بالمبادىء المحاسبية عند قيامهم بعملية المراجعة للحكم عن مدى صحة و سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي، و لكن تثير هذه الفرضية مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادىء غير محترمة، في هذه الحالة يستطيع المراجع أن يميل إلى أحكام شخصية أكثر منها موضوعية.

6- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي تبقى كذلك في المستقبل:

تستمد هذه الفرضية من أحد المبادىء المحاسبية الذي هو "استمرارية نشاط المؤسسة في المستقبل"، وإذا اتضح لمراجع الحسابات أن مسيري المؤسسة يديرونا بطريقة رشيدة و أن نظام الرقابة الداخلية سليم فيفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، و العكس صحيح.

7- مراجع الحسابات يقوم فقط بإبداء الرأي على البيانات المالية:

يفترض في المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة بإبداء رأيه فقط عن مدى صحة القوائم المالية و سلامتها و صدقها، بتطبيقه للمبادىء المحاسبية.

٨- فرض التزامات على مراجع الحسابات تتناسب مع مركزه:

و هذا يعني أن الالتزامات التي يكلف بها مراجع الحسابات تتناسب مع مركزه و العمل الذي طلب منه، فالالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراجع الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات المراجعة المتعارف عليها.

المطلب الثاني: أنواع المـــــــراجعة.

لا يمكن التطرق إلى المراجعة دون معرفة أنواعها، مع مراعاة إمكانية استخدام أكثر من أساس للتبويب في آن واحد، فرغم تعدد أنواع المراجعة فهذا لا يؤثر على جوهرها و المهمة المخولة لها، فسنقوم بدراسة أنواع المراجعة:

- من حيث القائم بعملية المراجعة؛
- من حيث الالتزام القانوني؛
- من حيث مجال المراجعة؛
- من حيث حجم الاختبارات؛
- من حيث توقيت عملية المراجعة و إجراء الاختبارات.

أولا-من حيث القائم بعملية المراجعة.

و تنقسم المراجعة حسب هذا التقسيم إلى نوعين أساسيين هما: المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية.

١/ المراجعة الداخلية.

هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد بداخل المؤسسة، و لها حرية الحكم و الاستقلالية في التصرف، فالمراجعة الداخلية تخول لها مهام التقييم و المراقبة و التطابق و التحقق، كما أن عمل المراجعة الداخلية دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة. (١)

أما عن الأهداف الأساسية و التي تسهر عليها المراجعة الداخلية فهي تتمثل في (٢):

- التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية ؛
- التحقق من صحة المعلومات و البيانات المستخدمة في المؤسسة؛

(١) Hamini.A : L'audit comptable et financier, BERTI, 1er édition 2002, P0[illegible].

(٢) بلخيضر.س: المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٢، ص ١٥.

-انسجام العمليات و احترامها للقوانين.

- فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ب/ المراجعة الخارجية.

و هي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها، و تتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة و سلامة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة.

ثانيا- من حيث الالتزام القانوني.

تنقسم المراجعة من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين:المراجعة الإلزامية و المراجعة الاختيارية.(١)

١/ المراجعة الإلزامية.

في هذا النوع من المراجعة، العملية تقوم بأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها، و من ثم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

فتنص المادة ٧١٥ مكرر ٤ من القانون التجاري على ما يلي:(٢)

" تعيّن الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني..."

فهذه المادة تلزم المؤسسات ذات الأسهم تعيين مندوب للحسابات و تحدد كذلك مدة التعيين بثلاثة سنوات.

كما تنص المادة ٦٠٩ من نفس القانون على:

" يعين القائمون بالإدارة الأولون و أعضاء مجلس المراقبة الأولون و مندوبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية". و هذا يدل على ضرورة تعيين مندوب للحسابات في قانون التأسيس بالنسبة لشركات المساهمة.

(١) الخطيب.خ.ر و رافعي.خ.م:الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، ١٩٩٨، ص ٢٦-٢٧.

(٢) القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة ٧١٥مكرر٤، ص ١٨٤.

č/ المراجعة الاختيارية.

يطلق عليها في بعض الأحيان اسم المراجعة الخاصة، و هي تتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة و بدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية، والمؤسسة تطلب هذه المراجعة لزيادة الثقة بالقوائم المالية و اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال و المركز المالي، كما هي تستعمل خاصة في حالات انفصال أو إنضمام شريك جديد و كذلك لتحديد حقوق الشركاء.

فحسب المادة ٥٨d' من القانون التجاري الجزائري تنص على ما يلي:(١)

"...و لهذا الغرض توجه الوثائق المشار إليها في الفقرة المتقدمة و كذلك نص القرارات المقترحة و عند الاقتضاء تقرير مندوب حسابات إلى الشركاء حسب الشروط و في الآجال المحددة قانونا."

فحسب هذه المادة، تعيين مندوب أو مراجع الحسابات يكون للحاجة، و في حالة المخالفة فلا تقع المؤسسة أو الشركة تحت وطأة القانون.

ثالثا - من حيث مجال المراجعة.

في هذا النوع نجد نوعين من المراجعة: المراجعة الكاملة و المراجعة الجزئية.

١/ المراجعة الكاملة.

في هذه المراجعة، الإطار الذي يعمل فيه المراجع غير محدد و بدون قيود أو مجال عمل، و لكن يخضع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، و يتعين على المراجع إبداء الرأي الفني و المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته بصفتها تقع كلية تحت مسؤوليته.

č/ المراجعة الجزئية.

في هذا النوع من المراجعة، يختار المراجع قسما من أقسام المؤسسة و يقوم بمراجعته بما فيها من قوائم و سجلات محاسبية، و لكن في هذه الحالة لا يستطيع المراجع الخروج برأي نهائي حول كل القوائم المالية لاقتصار دراسته على البعض منها فقط، فعند كتابته للتقرير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه حتى لا ينسب له أي تقصير أو إهمال، كما يستحسن في هذا النوع من المراجعة أن يكون اتفاق أو عقد كتابي بين المراجع و المؤسسة يبين حدود و مجال المراجعة و كذلك الأهداف المراد الوصول إليها

(١) Code de commerce : Berti, čéme édition, č··č, PĎđ٩.

و تحقيقها.

رابعا- من حيث حجم الاختبارات.

عند تصنيف المراجعة حسب حجم الاختبارات، نلاحظ نوعين: مراجعة شاملة و مراجعة اختبارية.

١/ المراجعة الشاملة.

هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير و ذلك لإمكانية فحص جميع القيود و المفردات محل الفحص و بالتفصيل، عكس المؤسسات الكبيرة، فلا يمكن القيام بهذا النوع من المراجعة لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، فالقيام بهذا النوع من المراجعة في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة و الوقت الواجب لها بدون نسيان التكلفة.

٢/ المراجعة الاختبارية.

إن زيادة حجم المؤسسات و العمليات التي تقوم بها أدى إلى استحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية و المفردات بالتفصيل، لذا استوجبت الحاجة للجوء إلى المراجعة الاختبارية التي تعني قيام المراجع بمراجعة جزء من الكل، أي اختيار عدد من العناصر و القوائم المالية و المحاسبية التي تمثل المجتمع من أين تم أخذ العينة، ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقا من هذه العينة.

خامسا- من حيث توقيت عملية المراجعة.(١)

هناك نوعان من المراجعة من حيث توقيت عمليتهما و هي: المراجعة النهائية و المراجعة المستمرة.

١/ المراجعة النهائية.

في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية و انتهاء المحاسب من عمله و إقفاله للحسابات الختامية، و هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص و مراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من المراجعة اسم "مراجعة الميزانية".

(١) أبو رقبة.ت.م و المصري.ع.إ: التدقيق و مراجعة الحسابات، دار الكندي، عمان ١٩٩١، ص ١١.

ĉ/ المراجعة المستمرة.

هذا النوع من المراجعة باǹǢ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة و التي ƹكن أǅ تكوǅ مفاجئة، زيادة على ǽǳǀ يقوم نفȈ المراجع بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما يسهّل و يسرّع في اكتشǾاف الأخطاء و حالات الغȇ ، و انتǾظام العمل بالنسبة للǾمراجع، و التقليل من التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية و عدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمراجع.

فبمقتضى قانوǅ ٩١-٠٨ المؤرǷ في ١ĉ شوال ١١ď١ الموافق لǾ ĉĒ أفريل١٩٩١ المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و ǓǶȀȇ الحسابات و المحاسب المعتمد في مادته ď٥ التي تنص على أنه:(١)

" ƹكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أǅ يتطلعوا على السجلات و الموازنات و المراسلات والمحاضر و بصفة عامة على كل الوثائق و كل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دوǅ نقلها..."

فهذǽ المادة تنص على أǅ عمل المراجع و الذي هو ǓǶȀȇ الحسابات يقوم بعمله بصفة مستمرة.

المطلب الثالث: تعريف المراجع و أنواعه.

لكل مهنة شخص يقوم بممارستها، فالمراجعة يقوم ŏǠ شخص يطلق عليه اسم "المراجع"، فهذا الشخص Ʒب أǅ يتحلى بمجموعة من الخصائص و المميزات حتى يتمكن من ƞارسة هذǽ المهنة المعقدة و الصعبة، و التي تتطلب مسؤولية كبيرة.

أولا- تعريف المراجع.

ƹكن تعريف المراجع على أنه ǽǳǀ الشǾخص المستقل، المحترف و المحايد عند قيامه بعملية المراجعة و إبداء رأيه عن صحة القوائم المالية و العمليات المحسابية بكل شفافية و موضوعية لمن يطلب خدماته من مؤسسات، شركات...إƀ.

كما ƹكن تقسيم القائم بعملية المراجعة إلى نوعين:(ĉ)

(١) مديرية التحديث و ضبط مقاييȈ المحاسبة، مجموعة النصوȋ التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسب، المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، ١٩٩٨، ȋ ١Ď.

(ĉ) الفيومي.م و عوȏ.ل: مرجع سبق ǽكرǽ، ȋ ٥٥.

١- المراجع الخارجي.

يكون غير موظف بالمؤسسة الطالبة لخدماته، و التي تخضع وثائقها المحاسبية للمراجعة، فهو يقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أساس تعاقدية، و يقوم بإبداء رأيه المهني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية و السجلات المحاسبية، و تماشيها مع المبادىء المحاسبية، مع تقديم في نهاية العملية تقرير يحوي رأيه.

٢- المراجع الداخلي.

هو موظف بالمؤسسة محل المراجعة، كما أنه لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة كالتي يتمتع بها المراجع الخارجي، إذ أن علاقته بالإدارة تبعية مهنية إلا أنه هناك بعض الإجراءات تهدف لمنح المراجع الداخلي درجة من الاستقلالية.

ثانيا: أوجه الاختلاف و التشابه بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي.

من خلال التعريفين السابقين يمكن إبراز أوجه الاختلاف و التشابه بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي، هذه المقارنة يمكن استنباطها أساسا من المقارنة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية نبدؤها بأوجه الاختلاف التي يمكن إبرازها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (١-٢): المقارنة بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي.

المراجعة الداخلية	**المراجعة الخارجية**
المراجعة منفذة من طرف شخص بالمؤسسة.	المراجعة منفذة من طرف مهني، يعمل باستقلالية.
من طبيعة القائم بعملية المراجعة خدمة إدارة المؤسسة و ذلك بالتأكد من صحة المعلومات و العمل على اكتشاف و منع الأخطاء و التلاعبات و بالتالي الانحراف عن السياسة الموضوعة من طرف المؤسسة.	الإجابة لحاجيات الآخرين فيما يتعلق بدرجة الثقة التي يمكن إعطاؤها للوثائق المالية و ذلك بإبداء رأي فني و محايد عن مدى عدالتها و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة.
الهدف الرئيسي للقيام بعملية الفحص للرقابة الداخلية هو التحسين و قيادة التطبيق الصارم للسياسات و الإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة و ليست محدودة بالجانب المالي فقط.	النظر في الرقابة الداخلية ينفذ أساسا لتحديد مدى توسع الرقابات و صدق الوثائق المالية.
العمل مقسم على مختلف الدوائر العملية حسب تنظيمها بالمؤسسة.	العمل مقسم أساسا حسب حسابات الميزانية و حسابات الاستغلال.
المراجع له علاقة مباشرة بعمليات اكتشاف و الوقاية من حالات الغش.	المراجع ليس مسؤول عن اكتشاف حالات الغش و الوقاية منها إلا في حالة ما إذا كانت الوثائق المالية تكشف عليها بصورة مهمة.
يجب على المراجع أن يكون مستقل عن الخزينة و المحاسبة، مع خضوعه للاحتياجات و الطلبات الصادرة من مسؤولي المؤسسة، فالمراجع يتمتع باستقلال الجزئي.	على المراجع أن يكون مستقل عن المديرية، فالمراجع يتمتع بالاستقلال التام في عملية الفحص، التقييم و إبداء الرأي.
تحدد الإدارة نطاق العمل للمراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع يكون نطاق عمله.	يتحدد نطاق العمل وفقا للعقد الموقع بين المراجع و المؤسسة حسب العرف السائد و المعايير المتعارف عليها و ما تنص عليه القوانين المنظمة للمهنة.
فحص دائم لنشطات المؤسسة.	فحص دوري للقوائم المالية، عادة مرة في السنة.

المصدر: من اقتراح الباحث بالتصرف من مرجعين:

الصبان م.س و الفيومي م.م: المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية، لبنان، ١٩٩٠، ص ٢٥.

Stettler.H.F : Audit : Principes et méthodes générales, Publi union, Paris, 1974, P132.

إلا أن أوجه التشابه بين المراجع الداخلي و الخارجي تتلخص فيما يلي:

- كل من المراجع الداخلي و الخارجي يهدف إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة.

- كما يمكن إضافة اكتشاف كل منهما و سعيهما إلى منع التلاعب بأملاك المؤسسة و الحد من حالات الغش و التقليل من حدوث الأخطاء بأنواعها، فهذه النقطة مشتركة من حيث الهدف بينهما.

- كل من المراجع الداخلي و المراجع الخارجي يهتم بالمراجعة المالية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، لذلك من المصلحة المشتركة لكلاهما وجود نظام محاسبي فعّال و ملاءم يعمل على توفير المعلومات لإعداد القوائم المالية.

ثالثا- مدى التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية.

على الرغم من الاختلافات التي أوردناها بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية سواء من حيث الهدف أو درجة الاستقلال، و على الرغم أيضا من أوجه التشابه في ممارسة كليهما لعملية المراجعة من حيث الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية و القيام بالمراجعة المالية، فإن التكامل بينهما موجود بدرجة كبيرة. فلا يعتبر المراجع الداخلي منافسا للمراجع الخارجي و إنما المؤسسة بحاجة لمجهودات كلاهما.

فعدم الاستقلالية الكاملة للمراجع الداخلي، يجعل من المراجع الخارجي ضرورة لما يتمتع به من استقلالية كاملة في معظم المواقف، كذلك فإن اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها و دعمها و تقييم أدواتها، فإن المراجع الخارجي يحتاج إليها لتحديد نطاق فحصه و مراجعته. أيضا وجود المراجع الداخلي كأحد العاملين بالمؤسسة طول السنة المالية يعطيه الفرصة للقيام و بإجراء الفحوص التحليلية و التفصيلية، بينما المراجع الخارجي عادة ما يقوم بالمراجعة الاختبارية و ليست الشاملة و التي يمكن من خلالها الاعتماد على نتائج الفحص الذي يقوم به المراجع الداخلي.(١)

(١) السوافيري. ف.ر و عبد المالك.م: الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، [illegible].

المبحث الثالث: معايير المراجعة.

يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات و الأهداف التي يعمل على تحقيقها، فالمعايير التي سنتطرق إليها تعتبر كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغيير و الثبات النسبي.(١)

و يمكن سرد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعة فيما يلي:(٢)

- إرشاد المراجع أثناء قيامه بعمله.
- كيفية تنفيذ عملية المراجعة مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المراجع.
- تحديد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بالفحص.

و سنقوم بالتعرض إلى معايير المراجعة و التي تمت الموافقة عليها من طرف معهد المحاسبين الأمريكي و التي تنقسم إلى معايير عامة و التي سنتطرق إليها في المطلب الأول، و معايير العمل الميداني في المطلب الثاني و المعايير الخاصة بإعداد التقرير في المطلب الثالث.

المطلب الأول: المعايير العامة.

و تتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية المراجعة، بحيث أن جميع الأشخاص الذين يشتركون في عملية المراجعة يجب أن يكونوا مهنيين و لهم علم بإجراءات المراجعة لذلك يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية و تتكون هذه الأخيرة من:

- عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص لهم تأهيل علمي و كذلك عملي أي خبرة فنية كافية للقيام بعملية المراجعة.
- احتفاظ المراجع بالاستقلال الذهني أي رأي محايد و ملم بكل العمليات التي يقوم بمراجعتها.
- يجب على المراجع أن يتحلى بالعناية المهنية الملاءمة و إلتزامه بقواعد السلوك المهني في إعداده للتقارير.

أولا- معيار تأهيل المراجع:

يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي، و الخبرة كمراجع فبالرغم من أن هذا المعيار ركز على التأهيل المهني إلا أنه لم يتناس التأهيل العلمي(٣) فالتأهيل العلمي

---

(١) بوسماحة.م: معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٢، ص٢٠.

(2) Charron .C : Pourquoi des normes d'audit, revue française de comptabilité, N°236, Octobre 2000, P05.

(٣) الصحن.ع ، راشد.أ و درويش.م.ن: مرجع سبق ذكره، ص٢٩.

يعطي الثقة لمن طلب خدمات المراجع لتقديم رأيه حول القوائم المالية و حالة المستندات المحاسبية و كذلك استقلالية المراجع عند إبداء رأيه.

فتأهيل المراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية و هي التأهيل العلمي و التأهيل المهني و التعليم المستمر.

١- التأهيل العلمي.

على المراجع أن يكتسب تأهيلا علميا حتى يكون قادرا على القيام بالمهام التي سيكلف بها في مجال المحاسبة و المراجعة، بحيث يتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة و التكوين في مختلف المعاهد و الجامعات و الكليات المختصة و التي تقوم بتكوين مراجع المستقبل و تحصنه بمختلف المواد و المقاييس التي يطلبها تكوينه و حتى بعد إنهاء دراسته، فعلى المراجع أن يبقى دائما باتصال بعمليات التكوين و بصفة مستمرة، وذلك حسب حاجته عن طريق حضور الملتقيات و الندوات(١) ففي الجزائر و منذ سنة ١٩Ēč، فإنه على كل شخص يطمح إلى الحصول على شهادة خبير محاسب أن يكون متحصل على شهادة ليسانس في العلوم المالية أو ما يساويها.(č)

č- التأهيل المهني.

من ناحية التأهيل المهني فنعني أنه على المراجع أن يكتسب خبرة عن طريق التدريب و هذا قبل ممارسة المهنة بصفة مستقلة، و هذا حتى يتعرف على أكبر قدر ممكن من المشاكل التي يمكن أن يلتقي بها أثناء ممارسته للمهنة، و التي يجب أن يكون ملما بها.

فحسب المادة الأولى من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ čƼ/٠ď/١٩Ēč تنص على أنه يجب القيام بتربص مهني، أما المادة الثالثة من نفس الجريدة الرسمية تنص على أن التربص يتم مع مسؤول و الذي هو الخبير المحاسب يعمل على تقييم المتربص و يقوم بتوجيهه.(Ď)

Ď- التعليم المستمر.

على المراجع أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات و التكوينات باختلافها، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته و معرفته العلمية و العملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة لآخر مستجدات المهنة.

---

(١) الخطيب.Ƿ.ر و الرافعي.Ƿ.م: مرجع سبق ذكره، ص ďΆ.

(č) و(Ď) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في čƼ أفريل ١٩Ēč المادة الأولى و الثالثة ص ď٠Ē.

ثانيا- معيار الاستقلالية.

يعني هذا المعيار أن المراجع يبقى مستقلا ظاهرا و واقعا عند قيامه بعملية المراجعة، حيث ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة و موضوعية و في حالة عدم توفر هذه الاستقلالية يجب على المراجع أن يتخلى عن عملية المراجعة بدون الحاجة إلى عرض أسباب هذا التخلي.

فاستقلال المراجع في الواقع يعني عدم الخضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة و مختلف مراحلها بدءا من عملية التخطيط لعملية المراجعة و مرورا بوضع برنامج الفحص أو إجراءه حتى إنهاء عمله و إعطائه بكتابته للتقرير و الإفصاح عن رأيه الفني الذي يراه في القوائم المالية. فهذا المعيار يزيد من الثقة و درجة الاعتماد على رأي المراجع حتى و لو أن مستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة، فهنا تظهر الحاجة للرأي المحايد عن حالة المؤسسة.

و نقصد بالاستقلالية المراجع باستقلاله من الناحية المادية أي استقلال مادي و استقلال من الناحية الذهنية و الذاتية أي استقلال ذاتي، فالاستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف أتعابه المتفق عليها، أو حتى أحد أفراد عائلته في المؤسسة محل المراجعة، فعلى المراجع و خاصة المراجع الخارجي أن لا يكون مرتبطا بالمساهمين أو شركاء المؤسسة و التي يقوم بمراجعة حساباتها، و هذا ما يظهر من خلال المادة الثالثة من القانون ٩١-٠٨ المؤرخ في ٢٧/٠٤/١٩٩١و التي تشير إلى ضرورة استقلالية و نزاهة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات(١) أما المادة ٢٢ من نفس القانون و التي تنص على أنه: " ... لا يمكن الأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الأخيرة أجورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض و تسبيقات و ضمانات أن يعّينوا محافظي حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها".(٢) فهذه المادة جاءت لتحافظ على استقلالية المراجع من الناحية المادية و التي يمكن لها أن تخل بعمله.

كما جاءت المادة (٢٣) و كتكملة للمادة السابقة لها و حفاظا كذلك على استقلالية المراجع حيث جاءت تنص على أنه "... يمنع محافظ الحسابات مما يأتي:

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصورة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها
- أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته".(٢)

(١) مديرية تحديث و ضبط المقاييس المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص ٤.

(٢)و (٣) نفس المرجع أعلاه، ص ١٣.

فمما سبق أراد المشرع الجزائري أن يحافظ على استقلالية المراجع ماديا و هذا إعطاء مصداقية أكثر لعمله و الرأي الذي يخرج به جراء عملية المراجعة التي يقوم بها.

أما الاستقلال الذاتي أو الذهني فيعني استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدماته.

ثالثا- معيار العناية المهنية الملائمة.

يعتبر هذا المعيار بمثابة المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة و التي تعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة، أي لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلا و مستقلا حتى ينجز عملية المراجعة، و ما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته.

فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليه التشريعات و القوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية و التي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المراجع، كما يجب إضافة المعايير و القواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين و تمييز لمن يعمل و ينشط في هذه المهنة عند القيام بإبداء الرأي عن القوائم المالية، و السجلات المحاسبية و إعداد التقارير(١) و هناك اتجاهان لمفهوم العناية المهنية، الاتجاه الأول يذهب إلى مضمون المراجع الحكيم أو الحذر أما الثانية فتتجه إلى الإعلان و الإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المراجع. فحتى يتحلى المراجع بالحكمة و الحذر يجب عليه أن يحاول الحصول على كل أنواع المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ بالأخطار التي يمكن لها أن تلحق الضرر بالمؤسسة محل المراجعة، كما يجب أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحصه للعناصر التي تظهر له بأنها غير عادية، و كذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بمراجعة الأقسام التي يحدث فيها التلاعب و تكثر فيها الأخطاء، كما يعمل المراجع دائما بإزالة كل الشكوك و طلب كل الاستفسارات الخاصة بالعناصر و القوائم المالية التي من خلالها سيبدي رأيه، كما على المراجع أن يكون على دراية و متتبع للعمل الذي يقوم به مساعديه.

(١) الصحن.ع.م و درويش.م.ن: المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ١٩٨.

المطلب الثاني: معايير الفحص الميداني.

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة و تنفيذه لها، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للمراجعة، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية و التي يمكن ذكرها كالتالي:(١)

- وضع خطة عمل ملائمة و التخطيط السليم و الإشراف المستمر على عمل المساعدين.
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية و هذا ما سنتناوله بتعمق أكبر و تفسير أكثر في الفصل الثاني من هذا البحث.
- عمل المراجع على الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة و التي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

أولا- معايير وضع الخطة و التخطيط السليم و الإشراف على المساعدين.

إن برنامج المراجعة المستعمل لتنفيذ إجراءاتها و عملياتها يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة، و التي تتضمن الدفاتر و السجلات المحاسبة الواجب فحصها، و كذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم و ليس مجرد استكمال و إنهاء برنامج المراجعة و تنفيذه بالكامل.

فالاعتماد المتزايد على أنظمة الرقابة الداخلية مع زيادة و توسع استعمال طرق المعاينة في عملية المراجعة و استخدام أسلوب المراجعة المستمرة و كذلك تطور تشغيل البيانات زاد من أهمية تخطيط برنامج المراجعة و جعلها مرحلة هامة لتنفيذ عملياتها.

و لتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية (č):

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع.
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص.
- الإشراف على عمل المساعدين و تقييم أدائهم.

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المراجع للبيئة التي سيقوم بمراجعتها، فبيئة المراجع هي العوامل المحيطة بالمراجعة داخلية كانت أم خارجية و التي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة.

و تتمثل البيئة الخارجية في العوامل المؤثرة و الظروف الخاصة بالمؤسسة التي تتم فيها عملية المراجعة، أما البيئة الداخلية فهي تتمثل في العوامل المؤثرة و الظروف الخاصة بمكتب المراجعة أي

---

(١) Simon.P : Audit financier, Organisation, Paris, ١٩٨Ē, PčĎ.

(č) الصحن.ع.م ، راشد .ر.أ و درويش .م.ن: مرجع سبق ذكره، ص ص Ď٨-Ď٩.

تحيط القائمين بعملية المراجعة، فكلاهما تؤثران و تفرضان بعض القيود على المراجع عند تخطيطه و تنفيذه لعملية المراجعة، فمن العوامل الخارجية الخاصة بالمؤسسة نذكر الهيكل التنظيمي الخاص بها، نوع النظام المحاسبي المطبق، و مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية، أما من العوامل الداخلية نذكر طاقة العمل المتاحة و نوعيتها، قيود الوقت، التكلفة و العائد و يمكن إضافة معايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة.

فتخطيط عملية المراجعة يساعد على التوفيق بين الظروف البيئية و العوامل المؤثرة لكل من المؤسسة و مكتب المراجعة.

كما يمكن إضافة تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع و التي هي أولية حول المؤسسة، فهذه الأخيرة تزيد من جودة الخطة الموضوعة من طرفه.(١)

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المراجع لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة المراجعة و تحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المراجع في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة و برنامج المراجعة.

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين و تقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية تخطيط المراجعة بعد تخصيص المساعدين فيجب متابعتهم والإطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل المكلفين به على أحسن وجه و تقييم أدائهم و متابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

فمما سبق يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط و وضع برنامج للمراجعة، هو أنه تبيّن مجال الفحص و الاختبارات المراد القيام بها و كذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات و الفحوص، و خطوات الفحص الضرورية و التوقيت كذلك، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز و مراقبته.

و بصفة عامة يمكن ذكر بعض العناصر التي تساعد في عملية توجيه و تخطيط مهمة المراجعة و التي هي كما يلي:(٢)

- حصول المراجع على معلومات أولية حول المؤسسة و تحديدها إن وجدت.
- تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المراجع معقدة كلما أستوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر.

(1) Revue française de comptabilité : La démarche générale d'audit, l'approche par les risques, N°330, Février 2001.P05.

(2) Fournier.J : l'orientation et la planification d'une mission d'audit, Revue française de comptabilité, N°332.Avril 2001.P05.

- تخطيط المهمة باشتراك إدارة المؤسسة محل المراجعة لمعرفة ما تنتظره من عملية المراجعة،
- اشتراك الأعوان و المساعدين في وضع خطة العمل،
- تحديد الخطة الموضوعة من طرف المراجع كلما أستوجب الأمر و ذلك بأخذه بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية المراجعة.

ثانيا- معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر هذا المعيار بمثابة المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني و الذي من خلاله يحدد إطار المراجعة و نطاق الفحص و مدى و نوع الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها، و طبيعة و مدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.

و حتى يتمكن المراجع من الوصول إلى حكم موضوعي يجب أن يراعي ما يلي:
- افتراض وجود نظام للرقابة الداخلية مثالي، و يضع المراجع برنامجا مبدئيا و الذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها،
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المراجعين و المساعدين،
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالمراجعة حتى يتوصل إلى تقارب ما بين أحكامهم، و سوف نتطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في المبحث الرابع من الفصل الثاني.

ثالثا- معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية.

لتحقيق هذا المعيار يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة و متكاملة لتجميع الأدلة، و الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم و السجلات المحاسبية و التي هي أساس الرأي الذي يبديه المراجع، فكلما يصل المراجع إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلما كان رأيه النهائي ذو صحة و مصداقية، ففي بعض الأحيان يتطلب على المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار. (١)

(١) الصبان.م.س و هلال.ع.ع: مرجع سبق ذكره، ص ١٥٥.

المطلب الثالث: معايير إعدادا لتقارير.

بعد أن تطرقنا في المطلب الأول إلى المعايير العامة أو الشخصية التي يجب توافرها في المراجع و معايير العمل الميداني في المطلب الثاني، سوف نتعرض من خلال هذا المطلب إلى معايير إعداد التقارير التي من خلالها يبدي المراجع رأيه و يدوّن فيها النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها.

و معايير إعداد التقرير هي كالتالي:

- يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادىء المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادىء المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادىء التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.
- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على كل الإيضاحات و البيانات.
- يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه و في حالة استحالة ذلك يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

أولا- إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادىء المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.

إن المبادىء المحاسبية في الأصل يتم اقتراحها من طرف المختصين و هيئات و يتعاقد عليها مع مستعملي القوائم المالية، للايث أن هذه المبادىء تتصف بالقوة القانونية، فلا تحض البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادىء المحاسبية المتفق عليها مطابقة بالحرف الواحد، لذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه في المبادىء المحاسبية و مدى تطبيقها من طرف المؤسسة.(1)

و من المبادىء المحاسبية الأساسية و المتعارف عليها عموما نذكر:(2)

- مبدأ استمرارية النشاط.
- مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية.
- مبدأ إستقرار الوحدة النقدية.
- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية.
- مبدأ الحيطة و الحذر.
- مبدأ القيد المزدوج.
- مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية.

(1) بوتين.م: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٩، Ďď ĩ.

(2) نفس المرجع أعلاه، Ďď ĩ.

فبعد قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، و تقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوافرة لديه، يتعيّن عليه إبداء رأيه في ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادىء المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة.(١)

أما في حالة اختلاف المراجع مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادىء المحاسبية، فعلى المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية.

ثانيا- إبداء الرأي في مدى تطبيق المبادىء المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة.

و يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادىء المحاسبية، و ذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية و بالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادىء يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات و المصاريف للفترات المالية السابقة و بالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

ثالثا- احتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات و البيانات.

و هذا يعني أن القوائم المالية يجب أن تحتوي على كل البيانات و الإيضاحات حتى يتسنى لمستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة و بدون أي غموض كان، أما في حالة عدم احتواء القوائم المالية على الإيضاحات و البيانات اللازمة، فعلى المراجع أن يذكر هذا الخلو في تقريره النهائي الذي يسلمه للمؤسسة محل المراجعة.

رابعا - إلمام تقرير المراجع بجميع القوائم المالية.

و يتضمن هذا المعيار أن رأي المراجع يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق و صحة المركز المالي للمؤسسة و وضوح القوائم المالية بأجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمراجع إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية،

(١) الشمري.ع.م: معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة السعودية، معهد الإدارة العامة، الطبعة الرابعة، ١٩٩ď، Î ٩Ď.

و يمكن تلخيص معايير المراجعة المتعارف عليها و التي تطرقنا لها في الجدول التالي:

الجدول رقم (٢-١) معايير المراجعة المتعارف عليها.

المجال الرئيسي	المجال الفرعي للمعيار	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديه التدريب الفني الكافي و الخبرة كمراجع.
	استقلال المراجع	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يتمتع المراجع أو المراجعون على الاستقلال الذهني و الاستقلال في المظهر.
	العناية المهنية	يجب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص و إعداد التقرير.
معايير الفحص الميداني	تخطيط العمل و الإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية و يجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.
	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية	يجب أن تجرى دراسة و تقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، و لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة و التي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة.
	توفير الأدلة الكافية و الملائمة	يجب الحصول على أدلة كافية و ملائمة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.
معايير التقرير	توافق عرض القوائم المالية مع	يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم

	المبادىء المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	المالية قد عرضت وفقا للمبادىء المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
	الانساق في تطبيق المبادىء المحاسبية المقبولة قبولا عاما	يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادىء المحاسبية المقبولة عموما في الفترة الحالية هي ذات المبادىء التي طبقت في الفترة السابقة.
	ملائمة الإفصاح في القوائم المالية	ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة، ما لم يوضح التقرير غير ذلك.
	وحدة الرأي	تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم كوحدة واحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، و عندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل، يجب أن يوضح أسباب ذلك، و في جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المراجع بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع -إن وجد- و درجة المسؤولية التي يتحملها.

المصدر: الصحن.ع.م ، راشد.أ و درويش.م.ن، مرجع سبق ذكره، ص ٥ǆ.

المبحث الرابع: تنفيذ عملية المراجعة.

سوف نتعرô من خلال هذا المبحث إلى المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة، للايث يتطلب تحقيق هذا العمل بشكل كاف أثناء الفحص وجود خطة Ʈكمة و ملائمة حتى نتوصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد مجال الاختبارات و كذاŌ حصول المراجع على الأدلة و القرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة و إعداد تقريرƇ كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة التي قام ŏا، كل هذا تطبيقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها و التي تطرقنا إليها في المبحث السابق.

و سوف نتعرô من خلال هذا المبحث إلى التخطيط و الإشراف عن عملية المراجعة في المطلب الأول Ź في المطلب الثاني إلى الأدلة و القرائن المعتمد عليها في عملية المراجعة و من Ź التقرير عن عملية المراجعة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: التخطيط و الإشراف في عملية المراجعة.

إ̧ التخطيط في عملية المراجعة و الإشراف عليها يعد عاملا من عوامل ǖƴƑ خاصة إƿا علمنا أ̧ أول معيار من معايير العمل الميداني يتطلب ضرورة التخطيط المناسب للمهمة و كذا الإشراف على المساعدين.

أولا- الحصول على معلومات عن المؤسسة.

مهما كانت المهمة المكلف ŏا المراجع الداخلي أو الخارجي، فمنطلقها هو دائما نفسه، فعلى المراجع أ̧ Ʒصل على معلومات حول المؤسسة Ʈل المراجعة، فالمعلومات التي Ʒصل عليها تسمǴ له بوضع علاقة بين المعلومات المحاسبية و الواقع التي تحاول أ̧ تظهرƇ هذƋ الأخيرة، و بالتالي تسمǴ له بالوصول إلى نتائج أكثر صحة و دقة (١)، فهذƋ المعلومات التي Ʒصل عليها تساعدƋ في وضع برنامج عمل. و لحصر المعلومات التي Ʒتاجها المراجع و التي يستعملها فعلا، Ʒاول الإجابة عن الأسئلة التالية:(č)

- ما هي مختلف أنشطة المؤسسة؟
- من هم المسؤولو̧ عن مختلف الأنشطة العملية و التنظيمية في المؤسسة؟

---

(١) Bénédict.G et Keravel.R :Op.Cit .P١٩.

(2) Collins.L et Valin.G : Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques ; Dalloz.Paris, 4emme édition, 1992 ; P92.

- ما هو التطور التاريخي للمؤسسة؟
- ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى العملي؟
- ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى التنظيمي؟

و سوف نتطرق فيما يلي إلى المراحل التي يتبعها المراجع للحصول على معلومات حول المؤسسة.

١- البحث عن المعلومات.

لحصول المراجع على المعلومات التي يحتاجها يستعمل الوسائل التقنية التالية:

أ/ استعمال الوثائق و المستندات الموجودة: هنا نلاحظ وجود نوعين من المستندات، الخارجية منها و الداخلية.

- الوثائق و المستندات الخارجية منها: المخطط المحاسبي، منشورات هياكل متخصصة و تقارير معدة من جهات مختصة.

- الوثائق و المستندات الداخلية منها: الهيكل التنظيمي، تقارير المراجعين الداخليين، تقارير مجلس الإدارة، السجلات القانونية، وثائق مالية من ميزانية و جدول الحسابات، وثائق تحصل عليها المراجع مباشرة من خارج المؤسسة.

ب/ زيارة هياكل المؤسسة:

نعني هنا زيارة المراجع للمكاتب و الورشات، للايث أن هذه الزيارة تسمح له بملاحظة حالة الاستثمارات و قيّم الاستغلال بالمؤسسة، فهذه الأخيرة تسمح للمراجع بطرح مجموعة من التساؤلات من حيث ملكية الأصول، صيانتها و التأمين عليها.

ج/ استجواب المسّيرين:

يسمح هذا الاستجواب للمراجع باستكمال المعلومات التي حصل عليها.

٢- تحليل المعلومات. (1)

إن المعلومات المتحصل عليها تسمح للمراجع بالقيام بعملية تحليل الهياكل التنظيمية و سلطة مختلف مسؤولي المؤسسة، هذا التحليل يهدف إلى إظهار حالات تعارض الوظائف.

أ/ دراسة الهياكل التنظيمية:

يتمثل الهيكل التنظيمي في التمثيل البياني للعلاقات السلمية و الوظيفية، فبعد جمع المراجع للمعلومات

(1) Bénédict.G et Kéravel.R : Op.Cit, P P22-23.

التي يحتاجها يستطيع إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة في حالة عدم وجوده و التأكد من صحته في حالة ما تحصل عليه مباشرة من المؤسسة. فالهيكل التنظيمي للمؤسسة يسمح للمراجع باكتشاف بعض من المشاكل منها:

- ازدواجية أو ثقل القيادة،
- تعدد المستويات السلمية.

ب/ سلطة مختلف المسؤولين:

إن التعرف على سلطة مختلف المسؤولين بدقة تسمح للمراجع بالتعرف ما إذا كانت العمليات المقررة بالمؤسسة و المسموحة قد صدرت من طرف المسؤولين الذين لهم الصلاحيات بذلك.

ج/ إعداد جدول تعارض الوظائف:

على المراجع التعرف على وظائف الموظفين للتأكد من عدم تعارضها مع أسس الرقابة الداخلية و هنا يجب أن نفرق بين خمسة وظائف:

- وظيفة اتخاذ القرار،
- وظيفة الحفاظ على الأصول،
- وظيفة الحفاظ على السيولة،
- وظيفة التسجيل،
- وظيفة الرقابة.

فلا يمكن لشخص واحد بالمؤسسة أن يتكفل بأكثر من وظيفة واحدة من تلك المذكورة أعلاه. و بعد فحص مختلف الوظائف يقوم المراجع بإعداد جدول التعارضات لكل إجراء، فهذه الوثيقة تتعرض بوضوح لكل الأعمال المنفذة من طرف نفس الشخص.

في حقيقة الأمر فإن عملية الحصول على معلومات حول المؤسسة و مختلف أنشطتها لا يمكن لها أن تحصر كل المخاطر و النقائص الموجودة بالإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة(1) بل يمكن لهذه العملية أن تساعد في وضع برنامج عمل واف و الذي بإمكانه إرشاد المراجع أثناء القيام بعمله.

(1) Revue française de comptabilité : La démarche générale d'audite ; Op.Cit ,P05.

ثانيا- برنامج المراجعة.

وضع المراجع لبرنامج مراجعة يعتبر أحد النتائج التي يتوصل إليها في المرحلة التمهيدية للايث أن هذا الأخير أي البرنامج يجب أن يصادق عليه المسّيرون، فالبرنامج يحتوي على النتائج الأولية لتحليل الإجراءات و المخاطر المتعلقة بها(1).

و حتى يمكن الحكم على جودة البرنامج يجب أن يستطيع :(2)

- توجيه المراجع في عملية المراجعة للمؤسسة؛
- استعمال البرنامج كوسيلة لتبرير حقوق المراجع و أتعابه ؛
- تحسيس الإدارة و إشراكها في المسؤولية ؛
- تكوين أساس لمعرفة المراجع عن مدى التقدم في العمل ؛
- استعماله كوسيلة لتأكد الإدارة من أن عمل المراجعة سلم لأشخاص أكفاء ؛
- تشكيل قاعدة معلومات للمراجعين الخارجيين حول نشاط المراجعة الداخلية للمؤسسة.

كما ينبغي على برنامج المراجعة أن يكون مكتوبا بشكل عام لأي عملية مراجعة بغض النظر عن حجم المؤسسة، حتى و لو أن جمع من المراجعين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج لمراجعة المؤسسات الصغيرة و لكنه أمر حتمي في حالة مراجعة المؤسسات الكبيرة و المتوسطة.

فبرنامج المراجعة يعطي الخطوط العريضة التي تقوم عليها المراجعة، كما ينبغي أن تكون الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية مدونة بالبرنامج، كما يستحسن التعبير عن برنامج المراجعة في شكل خرائط توضح تدفق العمليات الخاصة بالمراجعة.(3)

و حتى يكون برنامج المراجعة ذو جودة عالية فعلى المراجع أن يقوم بتقييم أولي لنظام الرقابة الذي سيتولى فحصه فحصا دقيقا لمعرفة مدى كفايته و سلامته و مدى إمكانية الاعتماد عليه في خطة عمله و تحديد مخاطر المراجعة و المشاكل التي ستواجهه أثناء القيام بمهمته.

(1) Hayward.S :Op.Cit.P18.
(2) Sawyer.L.B : La pratique de l'audit interne, publi union, 2eme édition, 1976, P87.
(3) نور.أ : مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٢، ص ١٥٠.

ثالثا- أوراق العمل.

إن الجزء الكبير من وقت المراجع مخصص لتخطيط و إعداد و مراجعة أوراق العمل لأنها تزيد من الكفاءة المهنية وتساعده في أداء مهامه و إعداد تقريره المتضمن لرأيه الفني المحايد عن القوائم المالية، كما أن المراجع يستعمل أوراق العمل من سجلات محاسبية و وثائق مالية لتدعيم و إثبات العمل الذي قام به.

مما سبق يمكن تعريف أوراق العمل بأنها:" تشمل كل الأدلة و القرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع، لإظهار ما قام به من عمل، و الطرق و الإجراءات التي اتبعها، و النتائج التي توصل إليها، و بواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير و القرائن لمدى الفحص الذي قام به، و الدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص". (١)

بينما أنواع أوراق العمل في المراجعة و التي يعتمد عليها المراجع في عمله هي:(٢)

- برنامج المراجعة و الذي تطرقنا له بالتفصيل في نفس المطلب.
- موازين المراجعة و التي تعبر عن حلقة اتصال بين حسابات دفتر الأستاذ و بين القوائم المالية الختامية و التي يتعيّن على المراجع أن يبدي رأيا في مدى سلامتها.
- الجداول الملحقة و التي يتم إعدادها من طرف المراجع كتفصيل عن العمل الذي أنجز في تجميع القرائن و الأدلة حتى يتوصل إلى اقتناع حول دقة الحسابات.
- المصادقات و التي يحصل عليها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة من زبائن و بنوك و موردون مع التأكد عن مدى صدق هذه الأخيرة.
- المحاضر و المستخرجات من العقود و السجلات الأخرى حيث يقوم المراجع بمراجعة العقود المرتبطة بعمليات المؤسسة.
- القيود الدفترية و التسويات.
- تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة مع بيان نقاط القوة و الضعف و التوصيات اللازمة حتى يمكن القيام بالعمليات التصحيحية.
- المسودة الأصلية لتقرير المراجع و التي يمكن أن يرجع إليها عند الحاجة.

---

(١) الصبان.م.س، و هلال.ع: مرجع سبق ذكره، ص ص ١[illegible]٩-١٨٠.

(٢) الصبان.م س: مرجع سبق ذكره، ص ص [illegible]٠٩-[illegible]١١.

رابعا- ملفات المراجعة.

إن الطابع الدائم لمهمة المراجع يجعله ملزما بمسك ملفين أساسين و المتمثلين في الملف الدائم و الملف الجاري، فمسك هاذين الملفين يسمح له بـ:

- هيكلة مراحل الرقابة و التحقق من جمع كل العناصر اللازمة للإفصاح برأيه حول الحسابات السنوية الخاضعة لفحصه؛

- تكوين المراجع لمصدر دائم للمعلومات حول المؤسسة محل المراجعة طوال قيامه بمهمته؛

- الحفاظ و التسليم عند الحاجة للدليل عن الأعمال المنفذة و الوسائل الموضوعة و المستعملة للوصول إلى الإفصاح عن رأي حول درجة عدالة و صدق الحسابات السنوية؛

- التطبيق للمعايير الموضوعة الوطنية منها و العالمية؛

- مراقبة العمل المنفذ من طرف المساعدين.

١- الملف الدائم.

إن طريقة ترتيب مضمون الملف الدائم مرتبطة بخصائص المؤسسة محل التقييم و التنظيم الداخلي لمكتب المراجع، لكن يجب أن يكون مهيكل حول ما يلي: (١)

أ/ عموميات حول المؤسسة محل المراجعة:

- قائمة مشيرة للمؤسسة و الوحدات المكوّنة لها؛

- التنظيم العام؛

- وثائق عامة.

ب/ الرقابة الداخلية:

يجب أن يحتوي الملف الدائم بالنسبة لهذه النقطة على كل ما يسمح بتقدير درجة الثقة الخاصة بالرقابة الداخلية و المخاطر العامة (وصف الوظائف أو المهام، قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق...إلخ).

ج/ معلومات محاسبية و مالية:

- المخطط و الدليل المحاسبي المستعمل؛

- الإجراءات المحاسبية؛

- الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية؛

(1) Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agrées : Diligences professionnelles du commissaire aux comptes, 1994, P P 9-10.

- حجم المعلومات حسب الطبيعة؛
- طرق و إجراءات التقييم و تمثيل الحسابات؛
- الحسابات السنوية للسنوات المالية الثلاثة الأخيرة؛
- السياسة المالية؛
- حالة الخزينة و التمويل؛
- نسب الهيكلة و التسيير المعّبرة.

د/ معلومات قانونية، جبائية و اجتماعية:

- عقد التأسيس و الوثائق الأخرى ذات الطابع القانوني؛
- قرار تعيين مراجع الحسابات و الدليل على أن كل الواجبات القانونية لتعيينه تم تطبيقها من إعلان في الجرائد ....إلخ؛
- قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي بحوزة كل واحد منهم؛
- وثائق متعلقة بالنظام الجبائي و الاجتماعي للشركة؛
- محاضر المجالس و الجمعيات؛
- تقارير مراجعي الحسابات السابقون في حالة ما إذا لم يكن المراجع المعّين هو الأول.

هـ/ خصائص اقتصادية و تجارية:

- المجال الذي تنشط فيه المؤسسة؛
- وصف لأهم الدورات؛
- مكانة المؤسسة في السوق؛
- الزبائن و السياسات التجارية؛

و/ معلومات خاصة بالمعلوماتية:

- الهيكل التنظيمي الخاص بمصلحة المعلوماتية؛
- الأدوات و الأنظمة المستعملة؛
- البرامج و الوثائق المصدرة.

كما يمكن تنظيم و تقسيم الملف الدائم إلى عدة ملفات جزئية (Sous- dossiers) التي تسهل ترتيب الوثائق و استشارتها، بحيث يمكن تكوين ملفات جزئية لكل ما ذكر سابقا مثلا: ملف جزئي للمعلومات القانونية، الجبائية و الاجتماعية، ملف جزئي للمعلومات الخاصة بالمعلوماتية...إلخ.

كما يمكن استعمال أوراق متحركة يسجل عليها مضمون الملف الجزئي.

حتى يكون الملف الدائم مصدرا للمعلومات ذات طابع دائم حول الشركة محل المراجعة يفضل ما يلي:

- التجديد الدوري لمعلومات الملف الدائم كلما حدث تغيير لأحد عناصره؛
- نزع المعلومات القديمة التي أصبحت غير صالحة و بدون منفعة ؛
- تلخيص أو أخذ إقتطافات للوثائق ذات الحجم الكبير؛

ب- الملف الجاري.

عكس الملف الدائم المستعمل طوال مهمّة المراجع التي تصل إلى عدة سنوات (ثلاثة سنوات قابلة للتجديد) فإن الملف الجاري يتكون من كل العناصر المهمة التي لا تتجاوز السنة المالية التي تتم فيها عملية المراجعة، فهذا الملف يجب أن يشمل معظم الأعمال المنفذة انطلاقا من المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة و العناصر التي أدت بالمراجع إلى التصريح برأي حول درجة صحة و مصداقية الحسابات السنوية، فاستعمال هذا الملف لا يمكن الاستغناء عنه للأسباب التالية:

- يؤدي إلى تحكم أحسن بالمهمة؛
- مرجع للأعمال المنفذة و الاختبارات؛
- التحقق من التنفيذ التام للبرنامج دون سهو؛
- تبرير الرأي المصرّح به و تسهيل كتابة التقرير.

كما أن الملف الجاري مهيكل حول المعلومات التالية:(1)

أ/ التنظيم و التخطيط للمهمة:

- البرنامج العام أو الشامل؛
- قائمة المتدخلين؛
- موازنة الوقت و متابعة الأعمال؛
- رزنامة المتدخلين، تواريخ و مدة الزيارات، مكان التدخلات؛
- تاريخ إصدار التقرير.

ب/ تقييم الرقابة الداخلية:

- وصف الأنظمة؛
- خرائط التدفق و قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية؛

(1) IBID, P P12-13.

- تقييم الرقابة الداخلية (الأنظمة، الإجراءات، الطرق المحاسبية.... إƅ)، نقاƒ القوة و الضعف ƅنظمة و الإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة ƴƦل المراجعةƗ
- أوراق العمل (العيّنات المنفذة على الإجراءات والمشاكل المسجلة)Ɨ
- نتائج حول درجة الثقة المخوّلة ƅنظمة و الإجراءات الموضوعة و مدى تأثيرها على برنامج مراقبة الحسابات.
ǯ/ مراقبة الحسابات السنوية:
- برنامج العمل الموافق لخصائص و مخاطر المؤسسة Ɨ
- تفاصيل الأعمال المنفذة (تحليل، عيّنات، تفتيƫ الموجودات، الفحص المستندي...إƅ)Ɨ
-وثائق أو نسƺ عنها و المتحصل عليها من المؤسسة أو خارجها و المثبتة لأرقام الحسابات المفحوصةƗ
- نتائج و تعاليق حول الأعمال المنفذة و المشاكل التي Ƕ إكتشافهاƗ
- نتائج شاملة للمصادقة على الحسابات السنوية.
د/ تحققات خاصة أو قانونية:
- فحص الاتفاقياتƗ
- المصادقة على ƻƪ أو عشرة رواتب العالية بالمؤسسة Ɨ
- الإباحة بالحقائق الجنوحية لوكيل الجمهورية Ɨ
- التدخلات الملحقة للحصول على الوثائق المƔرة للواجبات المذكورة أعلاƋƗ
- فحص الوقائع الحادثة بعد اختتام السنة المالية.
ƋØ/ مراجع أو وثائق عامة:
- المراسلات المتبادلة مع المؤسسةƗ
- رƙوس أقلام حول اجتماعات مجلƩ الإدارة و جمعية المساهمين و خاصة القرارات التي لها تأثير على حسابات السنة الماليةƗ
- التأكيدات المتحصل عليها خارǯ المؤسسة Ɨ
- مقتطفات للمحاضر .

كما ƹكن استعمال الملفات الجزئية و الأوراق المتحركة للملف الجاري مثلما Ź التطرق إليها في الملف الدائم.

كما على المراجع أن يتحلى بالسرية من حيث المعلومات التي يتلقاها من طرف المؤسسة خاصة إذا علمنا أن الملف الدائم و الملف الجاري هما ملك المراجع، إلا السجلات و الوثائق التي هي ملك المؤسسة و التي يستعملها المراجع و يتطلع عليها أثناء قيامه بعملية المراجعة.(1)

كما عليه أن يحتفظ بالملف الدائم و الجاري لمدة لا تقل على عشرة سنوات و ذلك طبقا لأحكام المادة الثانية عشر من القانون التجاري.(2)

المطلب الثاني: الأدلة و القرائن في عملية المراجعة.

إن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني و الذي تطرقنا له في المطلب الثالث من المبحث الثالث، ينص على أن المراجع ملزم بالحصول على القدر الكافي من الأدلة و القرائن عن طريق عملية الفحص التي يقوم بها أثناء عملية المراجعة و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات وغيرها حتى يبدي برأي فني سليم حول القوائم التي تمت مراجعتها.

أولا- أنواع أدلة الإثبات و قرائنه.

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات و القرائن أهمها:(3)

- الفحص الفعلي أو المادي و الذي يتم من طرف المراجع للتأكد من وجود الممتلكات التي تظهرها المؤسسة؛
- شهادات شفوية أو تحريرية تم إعدادها داخل المؤسسة أو من طرف خارجي؛
- العمليات الحسابية التي يراجعها المراجع؛
- سلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- سجلات كاملة، مفصلة و منظمة؛
- الشهادات الرسمية و غير الرسمية لرؤساء و عمال المؤسسة محل المراجعة.

فالجرد الفعلي أو المادي يعتبر من أهم القرائن و الأدلة و التي يجب على المراجع أن يقوم به أثناء فحص المركز المالي للمؤسسة، و ذلك دون الخلط بين الوجود الفعلي و ملكية المؤسسة للأصل.

(1) خالد أمين.ع: علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 155.

(2) Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agrées : Op.Cit.P15.

(3) الصحن.ع.م ، حسن.أ.ش و نور.أ: الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٩، ص 298.

أما بالنسبة للشهادات التي تحصل عليها المراجع و التي يتم إعدادها داخل المؤسسة أو خارجها، تستعمل كدليل للتقييم المحاسبي، فعلى سبيل المثال التأكد من أرصدة الزبائن و الموردين، فهذه العملية تتم عن طريق وثائق مرسلة من طرفهم إلى المؤسسة و التي يستحسن أن تصل إلى المراجع بطريقة مباشرة.

أما العمليات الحسابية التي يقوم بمراجعتها المراجع، فتعتبر دليل مهم في عملية المراجعة لكثرة الأخطاء من هذه الناحية، و تعدد المراحل التي تمر بها البيانات عند تسجيلها.

بينما سلامة و دقة نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة يعتبر كدليل قاطع على جودة النظام و بالتالي تحديد المراجع لنطاق فحصه و عدم توسيع الاختبارات نظرا لخلو هذا الأخير من الأخطاء و حالات الغش و التلاعب في أملاك المؤسسة.

لكن ما يجب أن نضيفه هو أن على المراجع أن يميل إلى الأدلة و القرائن المكتوبة أكثر منها شفهية نظرا لقوتها و أهميتها باعتبارها دليلا قاطعا لا يمكن الرجعة فيه عكس الشهادات الشفهية وغير الرسمية.

ثانيا- قواعد المفاضلة بين الأدلة و القرائن.

أن تقدير مدى حجّية الأدلة و القرائن و درجة الاعتماد عليها و المفاضلة بينها يقوم على أسس معينة مبنية على الاعتبارات التالية:(١)

- مدى صلاحية الأسلوب الفني الذي يعتمد عليه المراجع و الوسيلة للحصول على القرينة أو دليل الإثبات حيث يستطيع أن يفقد الدليل حجيته و قوّته في حالة عدم اختيار المراجع للطريقة المناسبة للحصول على الدليل أو القرينة فسنتطرق إلى وسائل الحصول عليها فيما بعد.

- مصدر القرينة حيث أن القرينة ذات المصدر الخارجي أكثر قوة من ذات المصدر الداخلي.

- طبيعة القرينة حيث هناك نوعان منها، موضوعية و ذاتية، فالموضوعية أكثر قوة من الذاتية نظرا لعدم اعتمادها على التفسير الذاتي للمراجع.

- ارتباط القرينة أو الدليل بالعنصر أو العملية محل الفحص، فكلما كان الارتباط قويا و وثيقا كلما كانت حجّية و درجة الاعتماد أكبر.

- التوقيت المناسب للحصول على القرينة أو الدليل، فيجب أن يكون توقيت الحصول على القرينة يتناسب مع تاريخ الفحص حتى تكون لهذه الأخيرة القوة و الحجّية اللازمتين.

---

(١) خالد أمين.ع: مرجع سبق ذكره، ص ١٥١.

- ثقة المصادر الخارجية التي تأخذ منها القرائن.

- سلوك المراجع عند جمعه للأدلة و القرائن، و نحن نعلم أن أحد المعايير العامة تشير إلى استقلالية المراجع و حياده و بعده عن جميع المؤثرات، لهذا على المراجع أن يكون مستقلا و محايدا عند جمعه للأدلة و القرائن و إلا فقدت كل حجّيتها و قيمتها.

ثالثا - وسائل جمع الأدلة و القرائن.

تعرضنا فيما سبق إلى أنواع أدلة الإثبات في المراجعة و قواعد المفاضلة بينها، و سنتناول من خلال ما يلي الوسائل المتاحة للمراجع للحصول على هذه الأدلة و التي من أهمها: (١)

١- الجرد الفعلي.
٢- المراجعة المستندية.
٣- طريقة المصادقات.
٤- طريقة الاستفسارات.
٥- المراجعة الحسابية.
٦- الربط بين المعلومات و المقارنات.

١- الجرد الفعلي.

إن فكرة الجرد الفعلي بسيطة في حد ذاتها، بحيث تقوم على معاينة الشيء محل الفحص و رؤيته من طرف المراجع، فعملية الجرد الفعلي تستلزم القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، و من الواضح أن مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على بعض أنواع الأصول ذات الكيان الملموس، و الجرد الفعلي لا يثبت إلا بوجود الأصل محل الفحص، أما بالنسبة لمشكلة الملكية و التقييم فإنه يلزم اتخاذ إجراءات أخرى لمعالجة هاتين المشكلتين.

٢- المراجعة المستندية.

تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة و المتعاملين معها أدلة كتابية، كما تمثل هذه المستندات أساسا للقيود المحاسبية، فيعتمد المراجعون بصورة كبيرة على المستندات لمراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر فعلى سبيل المثال يلجأ المراجع إلى فحص فواتير الشراء و مقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر يومية

(١) خضير.م.ع: المراجعة: المفاهيم و المعايير و الإجراءات، جامعة الملك مسعود، الطبعة الثانية، ١٩٩٦، ص ص ١٤٥-١٤٦.

المشتريات، كذلك عند مراجعة الإيداعات بالبنك يلجأ المراجع إلى فحص الحسابات بالبنك و مقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر العمليات النقدية و هكذا، و تعرف عملية فحص المستندات المؤدية للقيود الدفترية باسم المراجعة المستندية.

ب- طريقة المصادقات.

تهدف هذه الطريقة إلى الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة، كما تعتبر هذه الطريقة من أهم الطرق المتاحة للمراجع للحصول على أدلة الإثبات و التي يمكن الاعتماد عليها، فهذه الطريقة تستعمل للتحقق من المبالغ المستحقة على مدينو المؤسسة، و من المبالغ المستحقة على المؤسسة للغير، كما تستعمل كذلك في التحقق و التأكد من أرصدة حسابات البنوك على اختلاف أنواعها و في التحقق من ملكية المؤسسة للبضاعة المسجلة في حساب بضائع لدى الغير...إلخ.

فهدف المراجع من إرسال مصادقات إلى الغير هو الحصول على أدلة إثبات خارجية مستقلة، لذلك يستحسن أن لا تقع هذه الأخيرة في أيدي عمال المؤسسة حتى لا تفقد هذه المصادقات حجّيتها و ذلك لوجود احتمال التلاعب فيها أو حتى إخفائها.

ج- طريقة الاستفسارات.

يقوم المراجع من خلال تطبيقه لهذه الطريقة بتوجيه أسئلة و الحصول على إجابات عن هذه الأسئلة، و يمكن لهذه الإجابات أن تكون رسمية مكتوبة من خلال مناقشات بين المراجع و عمال المؤسسة.

فالإجابات على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها البعض قد تؤدي إلى الحصول على أدلة طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة و متناسقة.

٥- المراجعة الحسابية.

تشمل المراجعة الحسابية مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ حتى يقتنع المراجع من صحة الترحيلات، كما أن مراجعة المجاميع و الترحيلات تمثل جزءا مهما من عملية المراجعة، بينما الاختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا المجال تتوقف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.

د- الربط بين المعلومات و المقارنات.

إن نظام القيد المزدوج جعل وجود الترابط بين الحسابات و البنود المختلفة، و تستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع من طرف المراجعيين للتعبير عن الربط بين رصيد أحد الحسابات و رصيد حساب أخر، كمطابقة رصيد البنك بالمؤسسة و الرصيد الذي يظهر في كشف البنك.

المطلب الثالث: التقرير عن عملية المراجعة.

عند نهاية عملية المراجعة يقوم المراجع بإعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية و مدى صحتها و مصداقيتها، كما يحتوي هذا التقرير على النتائج و الملاحظات المسجلة بشأنها.

فالتقرير يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة لذلك تم وضع معايير لابد من الالتزام بها أثناء إعداده بحيث تتعلق هذه المعايير بكيفية و محتوى التقرير.

أولا- مفهوم التقرير.

يعتبر التقرير عن عملية المراجعة وسيلة لنقل البيانات و الحقائق و الرأي بشكل واضح و مفهوم لطالبي خدمات المراجعة، فالتقرير يؤدي وظيفة إخبارية، و إعلامية هامة.

فمسؤولية المراجع محددة بالآراء المنبثقة من تقارير المراجعة، بحيث ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادىء المحاسبة المتفق عليها و عما إذا تم إتباع هذه المبادىء بصورة ثابتة و مماثلة لتلك التي اتبعت في الدورة السابقة، و أي ملاحظات تتعلق بكفاية و ملاءمة البيانات و الموضحة و الظاهرة في القوائم المالية و أخيرا يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع حيال القوائم المالية(١) و منه يمكن تعريف التقرير على أنه وثيقة مكتوبة و صادرة من شخص مهني الذي هو "المراجع"، يمتاز بالأهلية لإبداء رأي فني و محايد حول القوائم المالية و الإجراءات التي قام بفحصها في المؤسسة و مدى دقة و صحة البيانات و المعلومات التي اعتمد عليها لإبداء الرأي، و ما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صادقة و عادلة عن مركز ها المالي و النتيجة التي سجلتها خلال السنة المالية محل المراجعة.

(١) بوتين.م: مرجع سبق ذكره، ص ٨٨.

ثانيا- أنواع التقارير.

سبق و أن ذكرنا أن الهدف الرئيسي من وراء عملية المراجعة هو إعطاء رأي فني و محايد حول مدى صحة القوائم المالية التي قامت بإعدادها المؤسسة و مدى تمثيلها للمركز المالي و نتائج أعمال نهاية الفترة المالية، و هذا الرأي يكون متضمنا في تقرير مكتوب يعده المراجع بعد انتهاء عملية المراجعة، فهناك نوعان من تقارير المراجع، التقرير العام و التقرير الخاص.

١- التقرير العام.

يتم إعداد هذا التقرير من طرف المراجع للمصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة، و يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية تعيين المراجع من طرف المؤسسة.
- التعرف على المؤسسة و الدورة محل المراجعة.
- الوثائق المالية التي خضعت للفحص المضى و ترفق بتقرير كملاحق مع ذكر التواريخ الخاصة بها.
- التركيز على أن عملية المراجعة تمت وفقا لمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها.
- عرض المراجع للأخطاء و النقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها على نتيجة المؤسسة بالأرقام.
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة و الخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- رأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية و المحاسبية في تمثيل الوضع المالي و نتائج الأعمال.
- مدى إتباع و تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية و المحاسبية.
- أسباب التعديلات المحتملة و التي تخص الطرق المتبعة في التقييم و طرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك.(١)

و عند تحليل العبارات التي تستعمل في التقرير يجب أن يتضمن:

- أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة.
- أن مسؤولية إعداد التقرير تقع على عاتق المراجع.
- الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها عند إبداء الرأي و كافة الإجراءات الأخرى التي يرى أنها ضرورية المراجع.
- أن التقرير يغطي فترة محددة و معروفة.

(١):بوتين.م: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ٢٠٠٣، ص ٩١.

أما خاتمة التقرير فيجب أن تكون واضحة يصادق فيها المراجع بتحفظ أو بدون تحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة:

➢ المصادقة بدون تحفظ:

تعني هذه المصادقة أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عالي من الشرعية و الصدق و يمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات هدفها الشرح للمساهمين و دون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

➢ المصادقة بتحفظ:

و تعني أن الأخطاء المسجلة والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراجع لا تمس بصدق و شرعية الحسابات.

➢ رفض المصادقة:

يعني هذا الرفض أن الأخطاء و النقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها و صدقها، و يمكن أن يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة لما يلي:

- وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراجع القيام بمهمته.
- الرفض القاطع للمسؤولين بالقيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع.

كما يجب على المراجع عند رفض المصادقة أن يقدم الأسباب و البراهين و كل المعلومات بالتفصيل وهذا حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة و اتخاذ القرارات اللازمة.(١)

بالإضافة إلى ما ذكر سابقا، يجب على المراجع أن يعطي رأيه بصفة خاصة حول قائمة خمسة أو عشرة موظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة بالمؤسسة و المدفوعة خلال الدورة و كذلك الأوضاع التي يمكن لها أن تمس أو تهدد الاستمرارية في نشاط المؤسسة.

كما تجدر الإشارة إلى أن التقرير يجب أن يحمل اسم المؤسسة محل المراجعة، مع توجيه التقرير إلى مجلس الإدارة أو المدير العام، كما يجب أن يكون التقرير موقع بالإمضاء الشخصي للمراجع.(٢)

٢- التقرير الخاص.

يكتب المراجع تقريرا خاصا حول الاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الغير و المنصوص عليها قانونا و يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات المبرمة و المستفدين منها.

(١) نفس المرجع السابق، ص ص ٥٠-٥١.

(٢) Becour. J ; C et Bouquin .H : Audit opérationnel, efficacité, efficience ou sécurité, Economica, Paris, 2eme édition, 1996, P36.

- شروȓ إبرامها و رأيه حول هذǽ الاتفاقيات.

كما أǐ على المراجع أǐ يتأكد قبل كتابة هذا التقرير من عدم وجود اتفاقيات أخرى جديدة Ɓ يكن على دراية đا.

بالإضافة إلى التقريرين العام و الخاȋ هناك تقرير حول نظام الرقابة الداخلية(١) (يستخرǅ عيوب و مزايا نظام الرقابة الداخلية و يقدم لǘدارة حتى تكوǐ على علم بمدى كفاية نظام رقابتها الداخلية).

(١) بوتين.م: مرجع سبق ذكرǽ، ȋ ٥Ǐ.

خلاصة الفصل الأول:

إن ظهور المراجعة و تطورها و وصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة و تشعب وظائفها مع زيادة تعقدها و تفرعها.

فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية و المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة و النتيجة المسجلة من طرفها، هذا عن طريق إبداء رأي فني و محايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي، و الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة و ذو كفاءة مهنية و خبرة، هذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام و المنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة.

ÆÉDZKRJl Ǩالفصـ

ةǮkāالر p ةΣüالژ
ةØϘʊlyJl

مقدمة الفصل الثاني:

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر العين الساهرة على المؤسسة و وسيلة لتحكم مسؤوليها في العمليات التي هم بصدد إدارتها و تسييرها، فأساس وضع أنظمة الرقابة الداخلية هو كشف كل الأخطاء و الانحرافات و العمل على تصحيحها، و تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

كما تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة نسبيا بالمؤسسة، تعمل على فحص و تقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة، و تهتم بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعة من طرفها و التي يمكن لها أن تسمح باستقرارها.

كما أن المراجعة الداخلية تخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمها، و تتبع منهجية معينة للقيام بمهمتها، بحيث يمكن لها استعمال أسلوب العينات لتحقيق أهدافها نظرا لتعدد العمليات و الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

و قد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث رئيسية و هي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.
- المبحث الثاني: العينات الإحصائية و المراجعة الداخلية.
- المبحث الثالث: مدخل لنظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

إن توسع حجم المؤسسات و تعدد أنشطتها عقّد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة. و حتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم " المراجعة الداخلية "، و الهدف منه مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي تقوم بها.

و حتى نتمكن من الإلمام بالمراجعة الداخلية، سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى نشأة و تعريف المراجعة الداخلية في المطلب الأول، و من ثم معايير المراجعة الداخلية في المطلب الثاني، و أخيرا مهمة المراجعة الداخلية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: نشأة و تعريف المراجعة الداخلية.

أولا: نشأة المراجعة الداخلية.

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات، و ذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، و من الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها. و بقي دور المراجعة الداخلية مهمشا بحيث أنها لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة ١٩٤١ و كوّنوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين I.I.A (*) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها.

و تماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة ١٩٤٧ ثم سنة ١٩٥٧ و ١٩٧١، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية بحتة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات و وظائف المؤسسة.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق و مجال ضيّق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية (١).

(*) Institut of Internal Auditors.

(١) العمرات، أ. م : المراجعة الداخلية: الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، ١٩٩٠، ص ١٤.

أمّا في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة ٤٠ من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم ٠١/٨٨ الصادر بتاريخ ١٢ جانفي ١٩٨٨ التي تنص على أنّه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها "(١)، كما أكمل في نص المادة ٥٨ على أنه: "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا و العاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن "(٢)

ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية.

سنتناول فيما يلي بعض تعاريف المراجعة الداخلية التي تتميّز بالتنوع و التعدد بتعدد المختصين و الهيئات المهتمة بهذه المهنة، و من أهم هذه التعاريف نذكر:

- " المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبّر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى "(٣)

بينما يعرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (I..I.A) المراجعة الداخلية على أنها :

- "نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية و المالية و الأعمال الأخرى، و ذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس و تقييم الوسائل الأخرى للرقابة."(٤)

فهدف المراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة موظفي المؤسسة في القيام بمسؤولياتهم بفعالية، و يعتبر هذا التعريف واسع بشكل كاف لدرجة أنه يشمل العديد من الأنشطة التي يتم تنفيذها في ظل المفهوم العام للمراجعة الداخلية سواء في القطاع العام أو الخاص .

(١)،(٢) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد ٠٢.القانون ٠١/٨٨ الصادر بتاريخ ١٢ جانفي ١٩٨٨.

(٣) جمعة. أ .ح: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠، ص ٤١.

(٤) عطاء الله. م: دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، ١٩٩٤، ص ٢٠٢.

و من التعريفين السابقين، يمكن استخراج مجموعة من المظاهر الهامة لوظيفة المراجعة والتي يتعين التركيز عليها و هي (١):

- يشير اصطلاح "داخلي" إلى أن تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية يتم أساسا داخل المؤسسة عن طريق العاملين المختصين بها.
- عدم إقامة حدود أو قيود على حكم المراجع الداخلي، فهذه الوظيفة يجب أن تتميّز بالاستقلالية.
- المؤسسة هي التي تقوم بخلق وظيفة المراجعة الداخلية.
- تقوم المراجعة الداخلية بالبحث عن الحقائق و تقييم النتائج و هذا خدمة للإدارة.
- تقع كل أنشطة المؤسسة داخل نطاق المراجعة الداخلية.

و من التعاريف الشاملة و الحديثة للمراجعة الداخلية، تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة و المستشارين الداخليين I F A C I (*) الذي عرف المراجعة الداخلية على أنها:

"المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل و موضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين و المساهمة في خلق القيمة المضافة." (٢)

و ما يمكن أن نستنتجه من هذا التعريف هو تطوّر وظيفة المراجعة، فبعد أن كانت في بدايتها تهتم و تنشط للحد من حالات الغش و اختلاس أموال المؤسسة، أصبحت كذلك تهتم بتقييم الأنشطة و هذا بقيامها بعمليات الفحص و التقييم و الرقابة لمعرفة مدى كفاية و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، فقد أضيف إلى كل ما سبق عمل المراجعة الداخلية على المساهمة في خلق القيمة المضافة أو بالأحرى العمل على عدم فقدانها.

" فخلق القيمة " يعتبر من المصطلحات الهامة و الأساسية للتعريف الجديد للمراجعة الداخلية إذ نعني من خلال هذا المصطلح أن على المراجع الداخلي أن يكون شخصا نشيطا في مؤسسته، فهو يشارك في نموها.(٣)

---

(١) أمين السيد، أ. ل: الاتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨ ، ص ١٥٥.

(٢) I F A C I : www.ifaci.com/f.sommaire.htm.١٢/١١/٢٠٠٣
« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribuer a créer de la valeur ajoutée… » .

(٣)Renard. J : L'audit Interne , ce qui fait DEBAT , Maxima, Paris, 2003, P30.

(*) Institut Français d'Audit et des Consultants Internes.

ثالثا: وظيفة المراجعة الداخلية و أهدافها.

١- وظيفة المراجعة الداخلية.

إن زيادة حجم المؤسسات و تعقد الأنشطة التي تقوم بها أدى إلى ضرورة وجود أداة إدارية تقوم بمراقبة و متابعة نظام الرقابة ذاته، فالإدارة المؤسسة ترغب في التحقق من أن نظم الرقابة تعمل بصفة مرضية، ذلك أنه مهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضا للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو لا تنفذ بطريقة سليمة.

فمسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية تقع على إدارة المؤسسة بينما متابعة هذا النظام فيكون من مهام المراجعين الداخليين (١).

٢- أهداف المراجعة الداخلية.

إن زيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها مختلف المؤسسات و تعددها أدى إلى تفويض الإدارة العليا للسلطات إلى المستويات الإدارية الأدنى كالإدارة المتوسطة و الإدارة الدنيا. لهذا أصبحت الإدارة العليا للمؤسسات تهتم بتخطيط و رسم السياسات العامة و وضع الإجراءات اللازمة لنجاحها، و لتتحقق من تطبيقها ظهرت الحاجة في بداية الأمر إلى إرسال أشخاص من المؤسسة إلى مختلف الوحدات و المصالح التابعة لها للتأكد من إتباع السياسات و الإجراءات للاطمئنان على مصالح المؤسسة و حمايتها من أي انحراف (٢).

فالهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم و مسؤولياتهم بقيام المراجع الداخلي لعمليات الفحص و التقييم و إعطاء نصائح للإدارة و تعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها (٣).

و بصفة عامة و لتحقيق أهداف المؤسسة، تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية: (٤)

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات حتى يتمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات.
- المحافظة على أموال المؤسسة و موجوداتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال.

(١) الصبان .م. س ،جمعة.إ و السوافيري. ف.ر: الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية ١٩٩٤، ص ١٢.

(٢) عطاء الله. م .ع: مرجع سبق ذكره، ص ٢٠٣.

(٣)Collins.L et Valin .G :Op.Cit, P 23.

(٤) نور.أ : مرجع سبق ذكره، ص ٢٣٣.

- إطلاع الهيئات المسؤولة بالمؤسسة عن مدى مسايرة التطبيق العملي للخطط و السياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوّة.

- التقييم للخطط الموضوعة و الإجراءات التنفيذية و السياسات المعمول بها بصدد الشؤون المالية و المحاسبية و ما يتعلق بها من أمور و إبداء الرأي في الاقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط و السياسات مما يحقق كفاية إنتاجية أكبر للمؤسسة ككل.

و مما سبق يتضح أن عمل المراجعة الداخلية يمثل أهداف بعيدة المدى بحيث يتطلب الوصول إليها و تحقيقها القيام بالعديد من الدراسات و التقييمات و التحليلات.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية.

تعتبر معايير المراجعة الداخلية من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي و التي وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الأخيرة.

فالهدف من وضع هذه المعايير تتمثل في: (1)

- إزالة الغموض حول دور و مسؤولية المراجعة الداخلية، وذلك بتحديد مجال تدخلها و ممارستها.
- تحديد مسؤولية و سلطة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.
- وضع قوانين تنظيمية و تشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.
- ترويج المراجعة الداخلية، وذلك بتطوير خبرة معترف بها، خاصة إذا علمنا أن المراجعين الداخليين مرتبطين بالمراجعين الخارجيين، و لم يحظوا باعتراف مثلهم، لذلك وضعت معايير لتحديد شروط ممارسة مهنة المراجعة الداخلية.

فأهم معايير المراجعة الداخلية هي خمسة و المتمثلة في:

- استقلالية المراجع الداخلي.
- التأهيل العلمي و العملي للمراجع الداخلي.
- نطاق العمل.
- تنفيذ عمل المراجع.
- تسيير مصلحة المراجعة الداخلية.

(1)Charles. F : L'application des normes et des standards d'audit interne, Revue française d'audit Interne, n° 111 sep. Oct. 1992, P 15.

أولا: استقلالية المراجع الداخلي.

إن هدف وجود المراجعة الداخلية كوظيفة هو خدمة المؤسسة، فرغم المناداة باستقلال عمل المراجع الداخلي إلا أن مجال و نطاق عمله يحدد من طرف الإدارة، كما انه يتلقى تعليمات و أوامر يمتثل لها. فالتعارض بين استقلال المراجع و تبعيته للإدارة واضح، إذ يصعب ضمان هذه الاستقلالية نظرا لأن من واجبه تقديم تقاريره إلى فرد أو مسؤول في المؤسسة، و هو مسؤول أمامهم عن أعماله (١).

و لضمان الاستقلالية في تدخلات المراجع الداخلي، يجب توفر مكانة خاصة تتمتع بامتيازات داخل المؤسسة، و خصائص تضمن للمراجع القيام بعمله بكل استقلالية و موضوعية.

١- المكانة المميّزة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة.

استقلالية المراجعة تقيّم حسب المكانة التي تكتسبها بداخل المؤسسة، فالمراجعة الداخلية يجب أن تكون مرتبطة بصف أو رتبة عالية بالمؤسسة كالمدير العام أو مجلس الإدارة، فهذا الارتباط يضمن للمراجعة الداخلية تغطية مجمل نشاطات المؤسسة، كما أنها تضمن وصول تقرير المراجع الذي يكون على شكل مجموعة من النصائح و التصحيحات المقترحة إلى يد مسؤول يتمتع بالخبرة التي تسمح له بتقييم هذه الاقتراحات و يقوم بالتصحيحات التي يراها واجبة.

كما أن مكانة المراجعة الداخلية يجب أن تكون محددة على شكل لائحة تحدد أهدافها، سلطتها و مسؤوليتها، فهذه اللائحة تعطي كيفية تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، تقييم الحالات و توزيع تقارير المراجعة.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذه اللائحة تحدد مكانة المراجعة الداخلية بالمؤسسة و مجال نشاطها، مع حرية الحصول على الوثائق و التحاور مع الأشخاص و كل ما يمكن أن يحسن أو يساهم في تنفيذ مهمتها.

كما أن توفر خطة للمراجعة موضوعة من طرف المراجعة الداخلية و موافق عليها من طرف الإدارة العامة يزيد من درجة الاستقلالية و يقويها (٢).

---

(١) عطاء ا!، م. ê: مرجع سبق ذكره. ĩ Ē·č.

(٢) Charles. F : Op.Cit.P 16.

و يشترط في عمل المراجع الداخلي أن يتميّز بالموضوعية، فلا يجب على إدارة المؤسسة أن تسلمه مهمة أو مسؤولية وضع إجراءات و تحضير وثائق التسيير و تسجيل العمليات أو حتى أن يساهم في النشاطات التي هو مطالب بتقييمها، فكل هذا يجب أخذه بعين الاعتبار حتى يتمتع عمل المراجع بالموضوعية الواجبة للقيام بمهامه.

ج- خصائص خاصة بالمراجع الداخلي.

على المراجعين الداخليين أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية، و لتحقيق هذه الأخيرة يجب عليهم أن يتميّزوا بمجموعة من الخصائص و يمتثلوا لمجموعة من قواعد السلوك المهني، فهذه القواعد تضمن قيام العمل باستقلالية و موضوعية، و من أهم هذه القواعد نذكر: (١)

- تأهيل مهني، فالمراجعة يجب أن يقوم بها شخص مكوّن لذلك، بحيث يحظى هذا الأخير بتأهيل علمي و خبرة كافية حتى يقوم بمهمته على أحسن وجه، فعلى المراجع تجديد معارفه باستمرار.
- على المراجع أن يكون مستقل، أي لا يقبل بمهمة في وحدة أين يعمل أحد أعضاء عائلته، كما أنه لا يراجع المصلحة التي كان يعمل بها قبل الالتحاق بمصلحة المراجعة الداخلية، وغالبا ما تكون مصلحة المالية.
- على المراجع أن يحافظ على نوعية العمل الذي يقوم به و ذلك بتطبيقه للمعايير المتعارف عليها.
- محافظة المراجع الداخلي على السّر المهني، و سلوك جيّد عند قيامه بمهمة المراجعة.

ثانيا: التأهيل العلمي و العملي.

على المراجع الداخلي أن يقوم بعمله بروح مهنية، و ذلك حتى يضمن أن أعماله و أعمال مساعديه يمكن لها في النهاية أن تخرج برأي و نتائج ذات أسس صحيحة، و مطابقة مع المسؤولية المخولة له، و لتحقيق هذا المعيار على المراجع الداخلي من جهة وضع سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية المطلوبة و من جهة أخرى التطبيق الدائم للمعايير المهنية.

١- سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية.

فهذه السياسة يجب أن تحقق الأهداف التالية:

- يجب أن تكون التأهيلات اللازمة للقيام بهذه المهمة تحت طلب مصلحة المراجعة الداخلية، أما في حالة عدم وجود هذه الأخيرة، فعلى إدارة المؤسسة أن تأتي بمختصين خارجيين للقيام بالمهمة.

(١) IBID :P1Ē.

- على المراجعين الذين يشاركون في عملية أو مهمة المراجعة الداخلية أن يحظوا بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العمل.
- مراقبة نوعية العمل الذي يقوم به المساعدين باستمرار، بصورة تضمن مستوى معين من النوعية المطلوبة.

٢- التطبيق الدائم للمعايير المهنية.

على المراجعين الداخليين احترام المعايير الموضوعة في إطار القيام بمهمتهم بصفة دائمة، فعليهم أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية مع عدم إلحاق الضرر على الحياة المهنية الخاصة بالأشخاص المقام عليهم عملية المراجعة، فمهمة المراجعة الداخلية يجب أن تتم رغم كل الضغوطات التي يمكن أن تحدث حتى الوصول إلى نتيجة أو رأي موضوعي يخدم مصلحة المؤسسة.

كما أن على المرجعين الداخليين أن يعملوا كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موّحد، و إلا فان عملهم يمكن ألا يكون له معنى أو جدوى.

ثالثا: نطاق عمل المراجعة الداخلية.

يشمل نطاق عمل المراجع الداخلي فحص و مراجعة جميع العمليات المالية المسجلة في الدفاتر و السجلات و كذلك تقييم مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة حتى لو تم ذلك بالتعاون مع المراجع الخارجي، و تقييم مستوى أداء الأفراد لمسؤوليتهم و مهامهم (١).

رابعا: تنفيذ عمل المراجع.

على المراجع أن يقوم بعملية التخطيط لعملية المراجعة مع فحص و تقييم المعلومات و التقرير عن النتائج و متابعة التوصيات، و يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف و نطاق العمل، و الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها، و تحديد الموارد اللازمة لأداء هذه العملية و الاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة، و قيام المراجع بعملية مسح للتعرف على مختلف الأنشطة و المخاطر المحتملة، و الإجراءات الرقابية و ذلك لتحديد الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء القيام بهذه العملية، و كتابة برنامج المراجعة، و تحديد كيف و متى و لمن ترسل نتائج عملية المراجعة و أخيرا الحصول على موافقة من المشرف على مصلحة المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة (٢).

(١) الدهراوي.ك.م و سرايا.م: دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، ٢٠٠١، ص ١٨٩.
(٢) الصبان. م. س، جمعة. إ. إ و السوافيري. ف. ر: مرجع سبق ذكره، ص ١ďĎ.

خامسا: تسيير مصلحة المراجعة الداخلية.

يأŹ هذا المعيار لتحديد كيفية تسيير مصلحة المراجعة الداخلية بالمؤسسة، و æÕ باحترام القواعد المهنية المتعارف عليها و التي هي كالأŹ:(١)

- التحديد الدقيق للمسؤوليات، و æÕ بوجود لائحة تحدد æÕ؛
- إعداد الخطط الخاصة بالأنشطة؛
- تسيير الموارد البشرية؛
- التكامل بين المراجعين الداخليين و المراجعين الخارجيين.

المطلب الثالث: مهمة المراجعة الداخلية:

إن معايير المراجعة عامة و المراجعة الداخلية خاصة تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق، و هذا بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة و التي تساعده في اتخاذ القرارات الصائبة و الوجيهة. فسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى كيفية تحضير مهمة المراجعة الداخلية و من Ź العمل الذي تقوم به هذه الأخيرة ميدانيا، و أخيرا إنهاء مهمة المراجعة الداخلية.

أولا: تحضير مهمة المراجعة الداخلية.

إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحضيرا جيّدا حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة و التي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة المراجعة الداخلية تبدأ غالبا بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية.

١- الأمر بالمهمة L'ordre de mission :

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العامة، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة و الأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادى أي غموض.

أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة، كما يمكن أن يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبيا.

(١)Charles .F : Op.Cit,P ١٩.

كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون مدير الإدارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة ولأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة، ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة و لو كتوقيع ثاني، وهذا لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية و استقبال أحسن و تسهيلات عند القيام بعملهم (1).

2- خطة التقرب Plan d'approche :

بعد حصول مصلحة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة، تنطلق هذه المصلحة في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي، الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل المصلحة، تنظيمها و النتائج المسجلة من طرفها.

فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة المراجعة الداخلية تبدأ من أرشيف مصلحة المراجعة، كما تقود كذلك للسماع إلى الموظفين القدماء بالمؤسسة و الذي يسمح لنا بالحصول على معلومات لا توجد لا في الكتب و لا في أي مرجع آخر (2).

كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول المصلحة أو الهيكل محل المراجعة، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، و من ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، فتحليل المخاطر يمكن أن يكون بالتحدث مع الطالب لمهمة المراجعة لمعرفة الدوافع التي أدت لهذا الطلب، فهذا التحليل يمكن أن يحدث قبل أو بعد الأمر بالمهمة كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل المراجعة إلى الأعمال الأساسية و التي يجب القيام بها (3).

3- جدول القوى و الضعف Tableau des forces et faiblesses apparentes:

هذا الجدول يعتبر كخلاصة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة و مبررة لملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام بدراسته، فهو يشكل نقاط القوة و الضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي Rapport d'orientation (4).

(1) Lemant.O : La conduite d'une mission d'audite interne, Dunod, Paris, 1995, P53.
(2)Barbier .E : L'audit interne, pourquoi ?comment ? Organisation, Paris, 1989, P 84.
(3)Renard. J : Théorie et pratique de l'audit interne. Organisation,3eme édition, Paris, 2000, P 205.
(4)Lemant. O : Op.Cit, P 63.

فنقاʈ القوة و الضعف تعرô على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ǽƂÕ حسب القواعد، و الإجراءات، و النظم الموجودة، فرأي المراجع ƶب أƳ يتكوƳ أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية ƙير المحترمة من أمن، صحة المعلومات و Ƿاية أصول المؤسسة، و كذاÕ حسب النتائج المنتظرة. فمرحلة الدراسة التي يقوم ŏا المراجع الداخلي ƶب أƳ تكوƳ في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر و التي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف.

د- التقرير التوجيهي Le rapport d'orientation:

يعرف التقرير التوجيهي أسÈ تحقيق مهمة المراجعة الداخلية و حدودها، و يعرô الأهداف التي ƶب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية و المعنيين ŏا.

فاختيار ƐǐƟ مهمة المراجعة يكوƳ انطلاقا من جدول القوى و الضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي و الذي يكوƳ ƹضي من طرف مسؤول المراجعة.

كما أƳ هذا التقرير قابل للتعديل، ǽƂÕ بعد التشاور مع الأشخاƖ المعنيين بالمراجعة و الطالبين لها و حتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة المراجعة من تحقيق الأهداف المسطرة، عليه أƳ يأخƤذ بعƤين الاعتبار النتائج المستخلصة من جدول القوى و الضعف.

ه- برنامج التحقق Programme de vérification:

يستعمل هذا اƎƎنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بمصلحة المراجعة، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط و متابعة أعمال المراجعين، فهو يعرف أعمال المراجعين و ǽƂÕ للتحقق منها، و من حقيقة نقاʈ القوة و الضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاʈ القوة، و مدى تأثير نقاʈ الضعف (١).

ثانيا- العمل الميداني للمراجعة الداخلية:

تعتƎ هذƋ المرحلة كالانطلاقة الرƵية لعملية المراجعة و التي ŏدف إلى الوصول لنتƤائج و أجوبƤة لتساƙلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماŏا.

(١) IBID : P 73.

١ – تخطيط عمل المراجعة La planification du travail:

يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا و مكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل المراجعة بمثابة برنامج لها، لما يحضره من موازنة لمقابلة العمل الذي سوف ينفذ بالوسائل المتطلبة له، و توزيع للعمل و تقسيمه على المراجعين بالتدقيق مع الوقت المقدر لكل عمل ينفذ، كما لا يجب خلط هذا التخطيط لعمل المراجعة مع خطة التقرب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة.

٢- ورقة التغطية La feuille de couverture:

ورقة التغطية هي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، و إبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق و العمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

٣- ورقة إبراز و تحليل المشاكل La feuille de révélation et d'analyse de problème:

تربط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته، و نعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين.
و عند جمع و ترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل الملتقى به و كذلك الحلول المقترحة له.

أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة، فهذه الورقة لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعة، للايث هناك مجموعة من الوسائل الأخرى التي تقوم بهذه المهمة نذكر منها: قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق، و الأسلوب الوصفي، فسنتطرق إلى هذه الوسائل بالتفصيل في المطلب الأول من المبحث الرابع من هذا الفصل.

ثالثا- إنهاء مهمة المراجعة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية و التي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم لطالب خدماتها.

١- هيكل التقرير L’ossature du rapport :

يتكوّن هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز و تحليل المشاكل من جهة و النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

٢- العرض النهائي Le compte rendue final:

يتمثل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع - المسؤول بمهمة المراجعة الداخلية- هامة و أساسية، لأهم المسؤولين للمصالح محل المراجعة، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المراجع للعمل الميداني.

٣- تقرير المراجعة الداخلية Le rapport d'audit interne :

بعد إنهاء التدخل، يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة لإعلامهم، بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها، و يعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية.

٤- حالة أعمال التحسين L’état des actions de progrès :

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، و تنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة و التي صادقت عليها الإدارة (١).

(1) IBID : P 129.

المبحث الثاني : العينات الإحصائية و المراجعة الداخلية.

يقضي المراجع معظم وقته عند قيامه بعملية المراجعة، في جميع الأدلة و الإثباتات خلال فحصه للعمليات و مختلف الوثائق حتى يكوّن أساسا لإبداء الرأي في تقريره النهائي، ففي السابق كان المراجع يقوم بمراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية، غير أن كبر حجم المؤسسات و من ثم كبر حجم و تعقد العمليات التي تقوم بها و تشعبها، جعل من الصعب أو المستحيل من مراجعة جميع العمليات و قيامه بالمراجعة الاختبارية و التي تعتمد أساسا على استعمال العيّنات الإحصائية و إخضاعها للفحص و الاختبار.

و سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مجموعة من المفاهيم و المصطلحات الإحصائية و العلاقة بين بعض المتغيرات من خلال المطلب الأول والتي تعتبر أساسية للتطرق إلى تصميم عينات المراجعة في المطلب الثاني و من ثم تقييمها في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفاهيم و مصطلحات إحصائية و العلاقة بين بعض المتغيّرات.

أولا: مفاهيم و مصطلحات إحصائية.

١- المجتمع.

يمكن تعريفه بأنه مجموعة المشاهدات و القياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الإحصائية و التي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس (١)، ففي مجال المراجعة قد يمثل المجتمع:

- كل المستندات الخاصة بعملية معينة مثل: فواتير البيع، فواتير الشراء، أذونات الصرف...؛
- العمليات التجارية التي حدثت في مجال زمني معين؛
- حسابات المدينين و الدائنين المسجلين في دفتر الأستاذ عددا و قيمة؛
- الصكوك المدفوعة خلال الفترة؛
- محاضر الاستلام الخاصة بالبضاعة و التي استلمت خلال الفترة.

٢- العينة:

تمثل العينة مجموعة المفردات أو العناصر التي يتم اختيارها بطريقة إحصائية لغرض اختبارها و من ثم مساعدة هذه العينة في تعميم نتائجها على المجتمع المستخرجة منه (٢) فالعينة هي جزء من الكل، ففي مجال المراجعة العينة يمكن أن تمثل مجموعة من المفردات المختارة من المجتمعات المذكورة أعلاه.

(١) جلاطو. ج: الإحصاء، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٩، ص ٠٥.

(٢) عبد ربه. إ. ع. إ: مبادئ علم الإحصاء، مطبعة الإشعاع، الإسكندرية، ٢٠٠١، ص ١٨.

Ď- رقم الدقة.

و يعني هذا الأخير على أعلى قيمة للخطأ و التي يقبلها المراجع في مجتمع معين، أي بعبارة أخرى هو ذلك الخطأ المسموح به. و تحديد هذه القيمة يخضع لتقدير المراجع و حكمه الشخصي أخذا بعين الاعتبار الظروف المحيطة و الأهمية النسبية للمجتمع المراد أخذ عينة منه و اختبارها و عادة ما يعبر عنه بمجال يقع حول قيمة معينة.

كما أن لرقم الدقة علاقة عكسية مع حجم العينة، فكلما رغب المراجع من أن يكون رقم الدقة صغير استوجب ذلك عينة ذات حجم كبير، و العكس صحيح.

ď- مستوى الثقة.

يتمثل هذا الأخير في النسبة المئوية لدرجة التأكد المطلوبة من قبل المراجع و الخاصة باستنتاج إحصائي معين بناءا على اختباره للعيّنة، فيمكن للمراجع أن يقول على سبيل المثال أنه هناك احتمال قدره ٩٠ % بأن الاستنتاج الذي سيحصل عليه من خلال اختبار العينة يمكن الاعتماد عليه و من ثم تعميمه على المجتمع.

كما أنه هناك علاقة بين مستوى الثقة و رقم الدقة، فهما مكملان لبعضهما و يجب على المراجع اختيارهما أو تحديدهما في نفس الوقت و ذلك للتعبير على متطلبات العينة تحت الاختيار.

ثانيا- العلاقة بين بعض المتغيّرات.

هناك علاقة مباشرة و غير مباشرة بين المتغيرات التالية:

مستوى الثقة، رقم الدقة، درجة الدقة، حجم العينة، كفاية نظام الرقابة الداخلية، درجة المخاطرة، و سنتعرض فيما يلي لبعض من هذه العلاقات (١):

١- العلاقة بين مستوى الثقة و رقم الدقة.

كلما كان رقم الدقة أو الخطأ المسموح به كبيرا، كلما كان مستوى الثقة عال و العكس صحيح للليث أنه إذا كان رقم الدقة صغيرا، كلما كان مستوى الثقة منخفضا، فنستنتج أنه هناك علاقة طردية بين مستوى الثقة و رقم الدقة.

(١) اشتيوى.إ.ع : مرجع سبق ذكره، ص ĎĎ٠.

٢- العلاقة بين درجة الدقة و رقم الدقة.

إذا كان رقم الدقة صغيرا فهذا يعني أن درجة الدقة عالية و العكس صحيح، فكلما ارتفع رقم الدقة كلما كانت درجة الدقة منخفضة، فهذا يعني أنه هناك علاقة عكسية بين المتغيرين، فتوسع المجال المسموح به للخطأ يستلزم درجة الدقة المطلوبة منخفضة، أما إذا كان مجال الخطأ المسموح به ضيّق يستلزم درجة الدقة المطلوبة عالية.

٣- العلاقة بين درجة الدقة و حجم العينة.

كلما أراد المراجع درجة دقة عالية عليه أن يسمح بمجال خطأ ضيّق، فحجم العينة لابد أن يكون كبيرا، و العكس صحيح، فإذا أراد المراجع درجة دقة منخفضة و بالتالي رقم دقة كبير فحجم العينة يكون صغير، فهناك علاقة طردية بين درجة الدقة و حجم العينة، بينما هناك علاقة عكسية بين رقم الدقة و حجم العينة.

٤- العلاقة بين حجم العينة و نظام الرقابة الداخلية.

أساس هذه العلاقة هو درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية كفء كلما كان عدد العناصر المكونة للعينة صغير و العكس صحيح، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية غير موثوق به كلما كان عدد عناصر العينة كبير، فهناك علاقة عكسية بين كفاية النظام و حجم العينة.

٥- العلاقة بين درجة المخاطرة و نظام الرقابة الداخلية.

بالنسبة لهذه العلاقة فهي عكسية، بحيث أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية كفء كلما كانت درجة المخاطرة منخفضة و العكس صحيح، ففي حالة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير كفء كلما كانت هناك درجة مخاطرة مرتفعة.

و الجدول الموالي يبين العلاقة بين بعض المتغيرات.

الجدول رقم (٢-١): العلاقة بين بعض المتغيرات الإحصائية.

الحالة	مستوى الثقة	الدقة		حجم العينة	نظام الرقابة الداخلية	درجة المخاطرة
		الرقم	الدرجة			
الأولى	مرتفع	كبير	قليلة	صغير	جيد	قليلة
الثانية	منخفض	صغير	كبيرة	كبير	ضعيف	عالية

المصدر : إشتيوى .إ .ع، مرجع سبق ذكره. ص

المطلب الثاني: تصميم عينات المراجعة:

إن استعمال طريقة العينات في عملية المراجعة تعني تطبيق إجراءاتها على مجموعة معينة من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع من الحصول على دليل المراجعة و تقييمه لبعض خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين النتيجة بشأن المجتمع، و سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى أنواع عينات المراجعة و مصادر الخطر الناتجة عنها.

أولا: أنواع العينات.

إن الاعتماد على نظام العينات عند القيام بالمراجعة الاختبارية، لا يمكن أن يكون دون تحديد نوعها، فهي تنقسم إلى نوعين و هما:

النوع الأول: العينات غير الإحصائية.

النوع الثاني: العينات الإحصائية.

١- العينات غير الإحصائية.

يعتمد أسلوب العينات غير الإحصائية على التقدير و الحكم الشخصي للمراجع على ضوء مهارته، و في هذا السياق فان المراجع يختار العينة دون اللجوء إلى قواعد الاحتمالات الإحصائية أو أي أسلوب رياضي فحتى ولو أن معايير المراجعة تستوجب استعمال العينات المكونة إحصائيا، إلا أننا تقبل كذلك استعمال العينات غير الإحصائية أي تلك المستخرجة دون أي حسابات إحصائية، على

أن يكون هذا الحكم منطقي و له أساس من الصحة (1). و في جميع الأحوال يمكن للمراجع استخدام هذا الأسلوب في الحالات التي يكون فيها المجتمع ممثلا في وحدات محددة أو متجانسة.

كما أن تطبيق أسلوب العينات غير الإحصائية يستوجب إتباع الخطوات التالية:

أ- تحديد هدف الفحص،

ب- تحديد العوامل التي تؤثر على نطاق الفحص،

ج- تحديد نوع المراجعة،

د- تحديد الأسلوب الذي يتبعه المراجع عند اختياره و قيامه بعملية الفحص،

هـ- فإذا قرر المراجع استخدام أسلوب العينات غير الإحصائية فعليه القيام بما يلي:

- تحديد حجم العينة،
- اختيار عناصر العينة،
- فحص العينة المختارة،
- تقييم نتيجة العينة.

2- العينات الإحصائية.

عكس العينات غير الإحصائية، فالعينات الإحصائية تعتمد على قوانين الاحتمالات و الطرق و الجداول الإحصائية في تحديد حجم العينة، و اختيار عناصرها، و من ثم تقييم النتائج التي نتوصل إليها مع تعميمها على المجتمع محل الدراسة، و من أهم الخصائص التي تتميز بها هذه المعاينة هو أن لكل مفردة داخل المجتمع احتمالا محددا للظهور في العينة التي يتم اختيارها، و كذلك فإن كل عينة ممكنة، لها نفس الحجم، سيكون لها نفس الاحتمال لسحبها (2) كما أن استخدام العينات الإحصائية في المراجعة يتطلب من المراجع الاختيار العشوائي للعينة بالإضافة إلى طريقتين و هما الاختيار المنتظم للعينة و الاختيار بالمصادفة.

أ/ الاختيار العشوائي للعينة.

إن العشوائية في الاختيار لا تعني حسب ما يشير له المعنى العام للكلمة، لكن العشوائية في الاختيار تعني هنا إتاحة فرص متكافئة في الاختيار لكل مفردة من مفردات مجتمع البحث للدخول في العينة المختارة، و بمعنى آخر لابد من توافر احتمال متساوي لجميع وحدات المجتمع للدخول في الاختيار

---

(1) Revue française de comptabilité : Auditing and other sélective testing procédures, N°325, septembre 2000, P 05.

(2) الصبان. م. س : مرجع سبق ذكره، ص 209.

ضمن مفردات العينة، كما أن مبدأ العشوائية يمكن الوصول إليه باستخدام عدة طرق علمية عند القيام بعملية الاختيار، و من أهمها و التي يمكن استعمالها في المراجعة نذكر تحديد العينة عن طريق جداول الأعداد العشوائية (1)، فهذه الطريقة يمكن استخدامها سواء كان حجم العينة صغيرا أو كبيرا، كما تتميز بالسهولة و البساطة، بحيث يتم استعمال جداول أعدت مسبقا يطلق عليها اسم "الجداول العشوائية"، فهي قد تكون مكونة من رقمين متجاورين اختيرت عشوائيا من مجموعة الأعداد و رتبت في مجموعة من الصفوف و الأعمدة. و يتم استعمال هذه الأرقام عند اختيار العناصر و المفردات المكونة لهذه العينة.

ب/الاختيار المنتظم للعينة.

لاختيار العينة بطريقة منتظمة نقوم بإتباع الخطوات التالية (2):

- نرقم مفردات المجتمع محل الدراسة من ١ إلى حجم المجتمع.
- نختار عشوائيا مفردة البداية للعينة من الأرقام ١ – ٩.
- نحدد مقدار الزيادة المنتظمة حسب العلاقة التالية: **الزيادة المنتظمة = حجم المجتمع / حجم العينة.**
- نضيف مقدار الزيادة المنتظمة إلى مفردة البداية لنحصل على المفردة التالية المختارة في العينة و نتابع إضافة الزيادة المنتظمة إلى أن نحصل على مفردات العينة المطلوبة.

و عند استخدام الاختيار المنتظم يجب على المراجع أن يتأكد أن المجتمع محل الدراسة ليس مكونا بطريقة تؤدي إلى تطابق مفردات أو العناصر المكونة للعينة مع نمط معين من المجتمع.

ج/ الاختيار بالمصادفة للعينة:

في هذه الطريقة يحاول المراجع أن يقوم باستخلاص عينة من المجتمع محل الدراسة بكل عشوائية أي دون استثناء أو إدخال عنصر معين إلى العينة خارج العشوائية، لذلك يجب على المراجع أن يأخذ بقدر من الحذر في الاختيار حتى لا يكون منحازا.

ثانيا- مصادر الخطر في عينات المراجعة.

ترجع أهمية دراسة الخطر في عينات المراجعة إلى أنه يؤثر في النهاية على سلامة التقارير التي يبدي من خلالها المراجع رأيه حول العمليات التي قام بمراجعتها، فالخطر المهم الذي يجب أن يتفاداه

(1) عبد ربه.إ. ع. إ: مرجع سبق ذكره، ص ٨٢.

(2) منصور. ع، صبري. ع و قوقزة. ع: علم الإحصاء الوصفي المبرمج، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، ١٩٩٩. ص ١٨.

المراجع هو عدم اكتشافه لأخطاء الجوهرية، و حتى يستطيع المراجع التحكم في هذا النوع من الخطر عليه أن يكون له علم به.

و تشمل مصادر الخطر في عينات المراجعة على نوعين هما (1):

1- خطر استخدام نظام العينات.

نعني بهذا النوع من الخطر أن العينة المختارة لا تمثل المجتمع الذي استخلصت منه هذه الأخيرة، و في هذه الحالة يستطيع المراجع التحكم في هذا الخطر عن طريق:

- زيادة حجم العينة المسحوبة من المجتمع محل الدراسة.
- تعديل معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المعياري أو حتى مستوى الثقة.

2- الخطر غير الناتج من استخدام نظام العينات.

هذا النوع من الخطر وارد حتى إذا قام المراجع بفحص كل المجتمع محل الدراسة، فهذا النوع من الخطر يستطيع أن يرجع إلى:

- تصميم المراجع لنظام إجراءات المراجعة بحيث لا يتناسب مع الهدف من الفحص.
- عدم اكتشاف المراجع لخطأ جوهري في المستندات التي تم اختيارها كعينة للمجتمع المراد فحصه.
- إرسال المراجع لمصادقات و الردود عليها غير صادقة.
- التطبيق الخاطئ لأسلوب العينات غير الإحصائية.

(1) جمعة. أ. ح: "التدقيق الحديث للحسابات"، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص 192.

المطلب الثالث: تقييم العينات الإحصائية في المراجعة:

بعد قيام المراجع بتصميم العينات الإحصائية التي يحتاجها و ذلك حسب الهدف المراد تحقيقه من عملية المراجعة، يقوم هذا الأخير بتقييم هذه العينات و ذلك باستخدام القياس الإحصائي لها، فمن خلال القياس يمكن للمراجع تحديد حجم العينة و كذلك تقييم نتائجها، ومن أهم طرق القياس الإحصائي نذكر الأسلوبين التاليين:

- أسلوب العينات التي تختص بالصفات،
- أسلوب العينات التي تختص بالقيمة.

أولا-أسلوب العينات التي تختص بالصفات.

يعتبر هذا الأسلوب مناسبا عندما يتعلق الأمر بتقييم نظام الرقابة الداخلية، ففي هذا الأسلوب يقوم المراجع بمعرفة عدد مفردات العينة من خلال حدود الخطأ و مستوى ثقة معين. كما أن هذا الأسلوب يسمح للمراجع بتحديد معدل الحدوث المتوقع (معدل خطأ المجتمع) في العناصر التالية:

- فواتير الشراء التي ليس لها مستندات مؤيّدة،
- فواتير البيع التي لم تسعر تسعيرا سليما،
- الصكوك التي تحتوي على أخطاء في المبالغ المسجلة بها.

كما يمكن إضافة مختلف الوثائق و المستندات التي لا تحتوي على توقيعات المعنيين أو المسؤولين عند القيام بعمليات التي تتطلب استخدام هذه الوثائق و المستندات.

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن هذا الأسلوب يختص بدراسة خاصية معينة يتميز بها المجتمع محل الدراسة أو صفة معينة و ليس في القيمة التي يحتوي عليها المجتمع محل الدراسة (1).

و فيما يلي الخطوات المتبعة عند استخدام العينات التي تختص بالصفة و هي كما يلي (2):

الخطوة الأولى: تحديد الهدف من عملية المراجعة مثلا اختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الخطوة الثانية: تحديد حجم المجتمع و مواصفاته (مستندات، حسابات، أرصدة...)

الخطوة الثالثة: تحديد معدل الحدوث المتوقع و الذي يمكن أن يكون انطلاقا من خبرة المراجع التي كونها في السنوات الماضية من ممارسة المهنة.

(1)Mc Rae. T .W : Audit Méthode statistique, traduction et adaptation Raffegeau. J et Dubois.F , Publi union, Paris, 1978, P 27.

(2) جمعة. أ. ح: التدقيق الحديث للحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 251.

الخطوة الرابعة: تحديد الخطأ المعياري على أساس مستوى الثقة، و قبل أن نحدد ذلك تجدر الإشارة إلى أن الخطأ المعياري يقيس مدى التقارب بين تقدير الخطأ المعياري للعينة و خصائص المجتمع المعروفة المتعلقة بالعينة، بينما يعرف الخطأ بوجه عام بأنه وجود اختلاف في خصائص العينة عن خصائص المجتمع الذي سحبت منه، أما الخطأ المعياري فهو يعني المستوى النمطي الذي يقيس النطاق الذي يتوقع أن يقع عند معدل الحدوث الفعلي.

بينما مستوى الثقة و كما ذكرنا سابقا يعني تلك النسبة المئوية التي تكون فيها نتيجة العينة تمثل المجتمع الذي يتم دراسته.

و بناءا على ما تقدم فان الخطأ المعياري يتحدد على أساس الخبرة المكتسبة من طرف المراجع و على أساس كذلك مدى قوة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الخطوة الخامسة: تحديد حجم العينة الذي يتم على ضوء توافر المعلومات التالية:

- حجم المجتمع؛
- معدل الحدوث المتوقع؛
- معدل الخطأ المعياري؛
- مستوى الثقة.

الخطوة السادسة: تقييم نتيجة العينة، بحيث أن المراجع يجد نفسه أمام ثلاث حالات ممكنة بعد سحب العناصر المكونة للعينة و هي:

حالة ١: معدل الحدوث الفعلي ≥ معدل الحدوث المتوقع .

حالة ٢: معدل الحدوث الفعلي > معدل الحدوث المتوقع .

حالة ٣: أحد المستندات أو أكثر يشير إلى وجود حالات غش و تلاعب أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.

وحسب الحالات السابقة فبإمكان المراجع أن يكتفي بالعينة المسحوبة إذا وجد نفسه في الحالة الأولى، أما إذا وجد نفسه في الحالة الثانية فعلى المراجع أن يوسع في حجم العينة بزيادة العناصر المكونة لها، أو يستطيع حتى استعمال إجراءات أخرى للمراجعة، كما يمكن له كذلك أن يعيد تقدير الخطأ المعياري و مستوى الثقة.

أما بالنسبة للحالة الثالثة فعلى المراجع أن يتبع أسلوب مراجعة خلاف أسلوب العينات نظرا لخطورة الوضع و المسؤولية التي تقع على عاتقه.

و بعد تطرقنا لأسلوب العينات التي تختص بالصفات، نتطرق فيما يلي إلى أسلوب العينات التي تختص بالقيمة.

ثانيا - أسلوب العينات التي تختص بالقيمة.

إن استخدام هذا الأسلوب من العينات يكون عندما يريد المراجع الوصول إلى نتيجة في شكل قيمة فعلية عكس الأسلوب الأول الذي يستخدم عندما يكون المجتمع محل الدراسة يحتوي على خاصية معينة، و التي عليه تدور دراسة العينة (١)، فهذا الأسلوب يعتبر مناسبا جدا للتطبيق في مجال المراجعة نظرا لكونه يمكن المراجع من عمل الاختبارات الكمية ذات القيّم العددية.

ويمكن عرض خطوات القياس الإحصائي باستخدام أسلوب العينات التي تختص بالقيمة كما يلي (٢):

الخطوة التمهيدية: تتمثل في تحديد الهدف من المراجعة و الذي يمكن أن يكون بمثابة الحصول على الدليل المناسب على أرصدة الحسابات المقيّدة و التي تشير إلى عدم وجود أخطاء مادية.

الخطوة الأولى: تحديد حجم المجتمع المراد فحصه و الذي يمكن أن يكون أحد المجتمعات التالية:

- المدينين؛
- أوراق القبض؛
- إضافات الأصول الثابتة أثناء السنة المالية؛
- الاستثمارات التي تتم في الأوراق المالية.

الخطوة الثانية: تحديد حجم العينة، و ذلك باستخدام المعادلة التالية:

ن = [ت ز ع / م - ق]

حيث أن:

ن: حجم العينة.

ت: حجم المجتمع المراد فحصه.

(١)Mc Rae .T . W : Op.Cit, P čđ

(٢) جمعة. أ.dz: التدقيق الحديث للحسابات، مرجع سبق ذكره، ĨčĎđ.

ز: معامل الثقة و الذي يمكن تحديده من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (٢-٢): مستوى الثقة و ما يقابلها من معامل الثقة.

مستوى الثقة	٧٠ %	٧٥ %	٨٠ %	٨٥ %	٩٠ %	٩٥ %	٩٩ %
معامل الثقة (ز)	١,٠٤	١,١٥	١,٢٥	١,٤٤	١,٦٥	١,٩٦	٢,٥٨

المصدر: جمعة. أ. س: نفس المرجع السابق. ص ČĎĒ.

ع: الانحراف المعياري المقدر؛

م: الخطأ المقبول؛

ق: نقطة التقدير لمجموع الخطأ.

الخطوة الثالثة: اختيار العينة العشوائية، و هنا توجد عدة طرق لاختيار هذه العينة حسب ما رأيناه سابقا.

الخطوة الرابعة: تحديد قيمة الخطأ في العينة.

الخطوة الخامسة: تحديد نقطة التقدير لمجموع الأخطاء، و يتم تقديرها باستخدام المعادلة:

ق = ت × س̄

حيث أن:

ت: حجم المجتمع؛

س̄: متوسط الخطأ بالعينة و التي يتم إيجادها من خلال المعادلة التالية:

س̄ = مج س / ن

حيث أن:

مج س: مجموع مفردة الخطأ في العينة؛

ن: حجم العينة.

الخطوة السادسة: احتساب الانحراف المعياري للخطأ في العينة ، و ذلك من خلال استخدام المعادلة التالية :

$$\sigma = \sqrt{\frac{مج (ع)^2 - ن (\bar{ع})^2}{ن - ١}}$$

حيث أن :

σ : الانحراف المعياري ؛

ع : مفردة الخطأ على العينة ؛

$\bar{ع}$: متوسط الخطأ في العينة ؛

ن : حجم العينة .

الخطوة السابعة: احتساب نطاق الخطأ المعياري و ذلك لتقدير خطأ المجتمع عند مستوى ثقة معين و يتم قياسه باستخدام المعادلة التالية:

$$س = ز . \frac{\sigma}{\sqrt{ن}} \sqrt{\frac{ت - ن}{ن}}$$

حيث أن:

س : نطاق الخطأ المعياري ؛

ت : حجم المجتمع المراد فحصه ؛

ز : معامل الثقة .

الخطوة الثامنة: حساب حدود مستوى الثقة و الذي يتم باستعمال المعادلتين التاليتين:

$$أ = \bar{ع} + س$$

$$د = \bar{ع} - س$$

حيث أن:

î : الحد الأقصى لمستوى الثقة،

د : الحد الأدنى لمستوى الثقة،

س : نطاق الخطأ المعياري،

à : نقطة التقدير لمجموع الخطأ.

الخطوة التاسعة: تقييم نتيجة العينة:

فبعد أن يقوم المراجع بتحديد حجم العينة، يقوم بتقييم مجموع خطأ المجتمع المراد فحصه لكي يحدد ما إذا كان هناك خطأ جوهري و ذو أهمية نسبية للمجتمع أم لا، بحيث أن ذلك يتوقف على النتائج الإحصائية المتوصل إليها، و هنا يمكن أن يواجه المراجع حالتان هما (١):

الحالة الأولى: حدود مستوى الثقة ≥ الخطأ المقبول.

الحالة الثانية: حدود مستوى الثقة أو أحدها > الخطأ المقبول.

بالنسبة للحالة الأولى يمكن اعتبار العينة المختارة من المجتمع أنها ممثلة له و بالتالي هي مقبولة من طرف المراجع.

أما بالنسبة للحالة الثانية فالعينة المختارة لا يمكن اعتبارها بأنها ممثلة للمجتمع المستخلصة منه، و منه على المراجع إما:

أ- زيادة حجم العينة بإضافة عناصر أخرى مستخلصة من المجتمع محل الدراسة،

ب- زيادة حجم العينة لنوع معين من المستندات أو الوثائق، و يكون هذا إذا لاحظ المراجع أن هناك أخطاء متكررة في نوع معين منها لذلك يجب عليه تحليل هذا النوع و فحصه مرة ثانية.

(١) نفس المرجع السابق، ص ČĎ٩.

المبحث الثالث: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

تقوم المؤسسة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة و التي تخص الجوانب المالية، التنظيمية و المحاسبية، و هذا ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة و التقيّد بالسياسات الموضوعة.

فنظام رقابة داخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من عملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله. و عليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني إلى الرقابة و المراجعة الداخلية، و من ثم مقومات نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته.

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات و تعقّد نواحيها الإدارية، المالية و التنظيمية، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية.

كما أصبح نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة للبيئة أن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيعه.

أولا- مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

منذ عدة سنوات، تدخل مفهوم نظام الرقابة الداخلية في كل المجالات و الأنشطة الاقتصادية، و في معظم البلدان، و في القطاع الخاص و العام، كل هذا أدى إلى تعدد التعاريف المتناولة لنظام الرقابة الداخلية و لكن ما يمكن ملاحظته أنها تصب كلها في مجرى واحد.

و قبل التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية، نبدأ بتناول مصطلح "الرقابة" من النظرية الكلاسيكية، و التي تناولته في سنة ١٩١٨ مع "فايول" (Fayol)، أين كانت الرقابة تنتمي إلى الأنشطة التي نقول عنها إدارية مثل التنظيم و التنسيق، ففايول يعرف الرقابة على أنها "عملية للتحقق ما إذا كانت الأعمال تتم حسب البرنامج المقرر" (١).

بينما "تايلور" (Taylor)تطرق إلى مصطلح "الرقابة" لكن بمفهومه الأوسع و الذي هو "الإدارة" فالإدارة تعلم بكل ما يجب أن يقوم به الموظفون و العمال، و تتحقق من إذا كان العمل ينفذ بطريقة حسنة، و الأكثر اقتصادية، وكان هذا سنة ١٩٥٠.(٢)

(1) Heem. G : Une approche conventionnaliste de l'évolution du contrôle interne, revue française de gestion, Juin/ Juillet Août 2001, N°143, P 38.
(2)IBID, P 39.

فكتاب النظرية الكلاسيكية يعتبرون "الرقابة" بأنها مرتبطة بنظام رسمي للسلطة (*)و التي تظهر في السلم الهرمي للتسيير.

وبعد تطرقنا لمفهوم "الرقابة" باختصار، نتطرق إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية، نستهلها بالتعريف الذي أتت به المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا(C N C C) (**):

"نظام الرقابة الداخلية مشكل من مجمل الإجراءات و الرقابات المحاسبية و ما يليه، و التي تقوم الإدارة بتعريفها و تطبيقها و حراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:

- حماية الأصول ؛
- مصداقية و صحة التسجيلات المحاسبية و الحسابات السنوية الناتجة عنها؛
- التسيير المنتظم و بنجاعة لعمليات المؤسسة؛
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة." (1)

بينما تعرف الفيدرالية الدولية للمحاسبة (I F A C) (***):

"نظام الرقابة الداخلية مكوّن من مجمل السياسات و الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل تحقيق، و في حدود الإمكان، تسيير محكم و فعال لأنشطتها، فهذه الإجراءات تعني احترام سياسات التسيير، حماية الأصول، الوقاية من حالات الغش و الأخطاء و اكتشافها، صحة التسجيلات المحاسبية، مع استخراج في الوقت المناسب لمعلومات مالية موثوق فيها." (2)

إن تعريف (I F A C)قام بتوسيع مجال تطبيق نظام الرقابة الداخلية إلى تسيير الأنشطة.

(*) Système formel d'autorité.

(**) Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

(***)International fédération of accoutants.

(1) Collins. L, Valin. G : Op.Cit, P 35

« Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable et autres que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer :

- La protection de patrimoine ;
- La régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en résultent ».
- La conformité des décisions avec la politique de la direction ».

(2) Mikol. A : les audits financiers, Nathan .Paris, 1999, P 38.

« Le contrôle interne (Internal control system) est l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vu d'assurer dans la mesure du possible la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables (The accuracy and completeness of the accouting records), et l'établissement en temps voulu d'informations financières fiables ».

تعريف (Coopers et Lybrand) :

"نظام الرقابة الداخلية عبارة عن سيرورة موضوعة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين و موظفي التنظيم، موجهة إلى ضمان تحقيق الأهداف التالية:

- تنفيذ العمليات بنجاعة ؛
- صحة المعلومات المالية ؛
- تطبيق القوانين و اللوائح السارية المفعول."(1)

و من التعاريف السابقة نستخلص أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة من أجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة، بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها.

إن الرقابة الداخلية هي مخطط تنظيمي من المناهج و الإجراءات المحددة من طرف الإدارة لتحقيق أهداف معينة كاحترام سياسات التسيير و المحافظة على الأصول، هذا اعتمادا على مجموعة من الوسائل كخطة تنظيمية، طرق و إجراءات و مقاييس مختلفة.

و في ما يلي سرد لأهم الأهداف المرجوة من الرقابة الداخلية على شكل نقاط و التي هي كالتالي (2):

- حماية الأصول و هذا عن طريق التحقق من حماية أموال المؤسسة، أملاكها، و كذا الأشخاص الموظفين بها و المتعاملين معها؛
- تحقيق نوعية المعلومة عن طريق ضمان و إلى أقصى حد صحة مجمل المعلومات المسجلة و مراقبة صحتها و ضمان مصداقيتها؛
- التحقق من تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة و احترام القوانين؛
- تحقيق الاستعمال الاقتصادي و الكفء للموارد، هذا عن طريق تحفيز تحسين الأداء و توجيه الأعمال؛
- التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

---

(1)Coopers, Lybrand : La nouvelle pratique du contrôle interne, Organisation, Paris, 5 eme tirage, 2000, P 24.

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :
- La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- La fiabilité des informations financières
- La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur».

(2) Vaurs. L : l'auditeur interne opérationnel aujourd'hui : l'auditeur consultant interne, Revue Française d'audit interne, n° 109, Mars /Avril 1992, P P 11.12.

فنظام الرقابة الداخلية و بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو بمثابة أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب و في أسرع الآجال.

ثانيا -عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية.

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة و سادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك و نذكر منها: كبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات التي تقوم بها، اضطرار الإدارة إلى توزيع و تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة الإدارة إلى بيانات و معلومات دورية دقيقة، و العامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية و صيانة أموال المؤسسة.

فكبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها و تنوع أعمالها من خلال الاندماج و التفرع و النمو الطبيعي، و كل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية و الموازنات و تقسيم العمل و غيرها. (١)

أما بالنسبة للتوزيع و تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض من الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات الذي يدعو إلى توزيع السلطات و المسؤوليات على المديريات الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال و اتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى (٢) .

كما يتوضح هذا التفويض كذلك في شركات المساهمة أين ظهر انفصال واضح بين أصحاب رؤوس الأموال و الإدارة الفعلية لها.

أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة فهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ أنجع القرارات و أنسبها لتصحيح الانحرافات، و حتى تكون هذه التقارير صحيحة و يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات

(١) خالد أمين. ع: التدقيق و الرقابة في البنوك. دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، ١٩٩٨، ص ١٥٢.

(٢) صديقي. م.:مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٠، ص ٨٦.

لابد من وجود نظام للرقابة الداخلية سليم.

و من العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة لإدارة المؤسسة لصيانة و حماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية سليم يحد و يمنع حدوث الأخطاء و الغش أو تقليل احتمال ارتكابها.(١)

المطلب الثاني :العلاقة بين الرقابة و المراجعة الداخلية .

تشمل الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية إدارية و طريقة للتنسيق بالإضافة إلى مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها و أملاكها، و بجانب كل هذا تهدف الرقابة الداخلية إلى الارتقاء بالكفاية الإنتاجية و إلى متابعة تطبيق السياسة الإدارية التي تضعها الإدارة و العمل على السير في حدود الخطط المرسومة.

أولا-أنواع الرقابات الداخلية.

مما سبق يمكن أن نستخلص ثلاثة أنواع من الرقابة الداخلية و التي تعتبر كأدوات لها و هي:

- نظام الرقابة الإدارية.
- نظام الرقابة المحاسبية.
- نظام الضبط الداخلي.

١- نظام الرقابة الإدارية.

و تشمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة و إلى غير هذا من أشكال الرقابة.

٢- نظام الرقابة المحاسبية.

يشتمل هذا النوع من الرقابة على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات التي تختص بصفة أساسية للمحافظة على أصول المؤسسة، و مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات المحاسبية و يتحقق هذا عن طريق تصميم نظام فعّال لأنظمة الضبط الداخلي و توفير

(١) خالد أمين. ع: التدقيق و الرقابة في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص [illegible].

جهاز كفء للقيام بعملية المراجعة الداخلية.

ب- نظام الضبط الداخلي.

إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل، و تحديد السلطات و المسؤوليات، و الفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه : "مجموعة من الوسائل و المقاييس و الأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل ، و عدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة و سجلاتها و حساباتها".(1)

و يتضح مما سبق أن هدف نظام الضبط الداخلي هو حماية أصول المؤسسة، سجلاتها و دفاترها عن احتمالات الضياع أو سوء الاستخدام ...الخ، كما يتطلب تطبيقه العديد من الموظفين.

كما يمكن الاستعانة بالوسائل التالية لتحقيق و تعميق في إرساء قواعد نظام الضبط الداخلي:

- الإثبات في الدفاتر من واقع المستندات؛
- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية؛
- إتباع أسلوب المصادقات و الجرد الفعلي؛
- تنمية الشعور بالمسؤولية لدى الأفراد داخل المؤسسة؛
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر و إنشاء ملفات لها؛
- استخدام الرقابة المزدوجة و نظام التفتيش.

و ما يمكن استخلاصه من مدلول كل نوع من الأنواع المذكورة سابقا للرقابة الداخلية أنها تعتمد أساسا على البيانات المحاسبية و الإحصائية بحيث أن الهدف الأصلي للرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات التي ستتخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.

ثانيا:دراسة العلاقة بين الرقابة و المراجعة الداخلية.

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية و حتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها و التي وجدت لأجلها لابد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، و أهم هذه الشروط:

(1) جمعة. أ، ح: مرجع سبق ذكره، ص ٩٩.

- الشمولية:

و هذا يعني أن على المراجعة الداخلية أن تغطي جميع نشاطات و وظائف المؤسسة المختلفة من جميع النواحي.

- الاستقلالية:

لابد من تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، و غالبا ما تكون تابعة مباشرة للإدارة العليا، مما يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى و هذا لضمان الموضوعية و الحياد في التقارير المعدة من طرف قسم المراجعة.

- الكفاءة:

لابد أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة و الإلمام بالميدان، مما يسمح له بأداء وظيفته على أكمل وجه.

و حتى تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بمهامها على أحسن وجه و الوصول إلى رقابة داخلية جيّدة يجب وضع أو تصميم هذه الأخيرة لها (1):

- نظام لرقابة مختلف العمليات؛
- نظام لرقابة الإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة و مدى إمكانية تطبيقها؛
- تنظيم المحاسبة؛
- معالجة ملائمة لمختلف المعلومات؛
- نظام لقياس المخاطر و النتائج؛
- نظام للمعلومات و التوثيق.

من هنا نلاحظ أن مجال تدخل المراجعة الداخلية واسع جدا، خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود استراتيجية، و مراقبة احترام القوانين و الإجراءات (2).هذا النوع من المراجعة يسمى بمراجعة العمليات، هذه الأخيرة تهدف إلى مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات و تقديم تعاليق و اقتراحات حولها.

و مهام المراجعة الداخلية يقوم بها شخص تابع لإدارة المؤسسة، يطلق عليه اسم "المراجع الداخلي" فهو يسعى لخدمتها من خلال عملية الرقابة، و لذلك يمكن ذكر مجموعة من النقاط التي تميز اهتمام المراجع الداخلي بهذه العملية:

(1) Communiqué de presse de la Banque d'Algérie : le contrôle interne des banques et établissements financiers » Revue media banque, n°63, DEC 2002/JAN. 2003, P 09.
(2) Vaurs. L : Op.Cit, P 12.

- تتميز الوظيفة الإدارية بانقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية، هي التخطيط و التنظيم و التوجيه و التنسيق و الرقابة، و تعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة و التي يشاركه المراجع الداخلي بفاعلية لتحقيق هذه الوظيفة و التي تعتبر ضمانا للوظائف الفرعية الأخرى.

- قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة، فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، و هذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء.

- عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة باعتباره أحد العاملين بها، يجعله قريب من السجلات المالية و على دراية كاملة نسبيا بالمشاكل التي تواجه المؤسسة. هذا ما يدفعه و يساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات و الوثائق المالية.

- يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية، و أخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة، ومراجعة العمليات للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات و درجة الأمان المصاحبة لها. فقيام المراجع بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة. (١)

أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، فوجوده كنظام فعال يعتبر أحد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة للتأثير تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال و الرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، و في نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة و متواصلة، لا سيما و أن المؤسسات تعيش و تتطور في محيط سريع التغيير، و هنا يظهر دور المراجعين في تحسين عملية الاتصال من خلال الهيكل العمودي و الأفقي للنظام و التي تسيير بموجبه المعلومات (٢).

١- الهيكل العمودي.

يعتبر المراجعون الداخليون كحلقة اتصال بين الإدارة العليا و المستويات التنفيذية الأخرى، فيمكن أن تبرز أهميته من خلال قيام المراجعين بنقل رسائل خاصة أو بواسطة تقارير مختلفة تحمل وجهات نظر عن مختلف المستويات حول الأنشطة و العمليات الواجب القيام بها و السياسات و الطرق

(١) السوافيري. ف. ر، محمد.ك. س و مصطفى. م. م: الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، ٢٠٠٢. ص ٤٦.

(٢) العمرات. أ. ص: مرجع سبق ذكره، ص ٢٢١.

و الإجراءات التي يرون تعديلها لتصبح أكثر واقعية و أكثر قابلية للتطبيق، و كذا من طرف العمال عن التحسينات التي أدخلوها على أساليب عملهم، و الاتصال مع الإدارة العليا واضح الأهمية و السبب أن هناك بعض الأمور الخاصة بذات طبيعة حساسة تحتاج إلى قرار حاسم و فوري.

ب- الهيكل الأفقي.

تتزايد الحاجة إلى المعلومات الدقيقة والمعتمدة في حالة اتخاذ القرارات، فالمراجع يعاني من مشكلة عدم توفر و سهولة الحصول على المعلومات و البيانات الصحيحة التي من شأنها المساعدة على الأداء الأمثل، و يسعى هذا الأخير إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من هذه المعلومات لتدعيم موقفه و يقوم بتفسير المعلومات المقدمة له من طرف من هم على نفس المستوى الطبقي له لإيصالها إلى القسم الأعلى، و عليه أن يكون ملم باحتياجات الجانب الذي يرأسه، فعليه أن يسعى بين مختلف المصالح للحصول على المعلومات أو الوصول إلى تسليمها إلى من هو أعلى منه مرتبة عن طريق التقارير، و من ناحية أخرى لا يستطيع المراجعون الداخليون توفير جميع المعلومات ما لم يكن هناك تكاتف بينهم لأجل الوصول إلى المعلومة الصحيحة، لأنهم من خلال مراجعتهم و تقييماتهم قد يكتشفون خللا في نظم المعلومات، و لهذا فعلى كل فرد من نفس الطبقة أن يكون له ذهنية العمل الجماعي الذي من شأنه دفع وتيرة الحصول على المعلومة التي من شأنها المساهمة في اتخاذ القرارات الصائبة، وذلك بأقل تكلفة و أقصى سرعة.

فالمراجعة الداخلية تعمل على منع و تقليل حدوث الأخطاء و هذا ما يزيد من الحاجة لها ، فطالما الإدارة تحتاج لمعلومات على درجة عالية من الثقة و بشكل مستمر ، فمن المتوقع أن تكون للمراجعين الداخليين معرفة كافية و خبرة بإجراءات الرقابة ، و تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل و منع الأخطاء ، أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف و الضياع الشيء الذي يزيد من المردودية و تحسن الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية، و بالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، و التي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، و تتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية و المقومات الإدارية و التي سنتطرق إليها فيما يلي:

أولا- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق و الوسائل و التي يمكن تناولها على النحو التالي:

١- الدليل المحاسبي.

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة و نوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، و الأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة ما يلي (١):

- يجب على الدليل المحاسبي أن يكون مرآة لنتائج و أعمال المؤسسة و مركزها المالي.
- ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المتعمدة لأن الأخطاء المتعمدة غالبا ما مرتكبها يحدث توازن لتغطية هذه الأخيرة.

٢- الدورة المستندية.

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيد و أدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بـ:

- التنسيق و الترابط بين التنظيم المستندي و المحاسبي و الإداري حتى يسهل حصر المسؤوليات و متابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية و الموضوعية في الوقت المناسب.
- تحديد عدد الصور المناسبة و المطلوب إعدادها لكل عملية مستندية لامكان المتابعة و الرقابة.
- منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة و متابعة نتائجها.

(١) السوافيري. ف. ر، محمد. ك. س و مصطفى. م. م: مرجع سبق ذكره، ص ٢٥.

- العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري و المكتبي و تسيير الإجراءات في المؤسسة (١).

ب- المجموعة الدفترية.

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة و خصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.

- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك.

- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام و الإطلاع و الفهم و قدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

ج- الوسائل الإلكترونية و الآلية المستخدمة.

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط و إنجاز الأعمال و أحسن مثال على ذلك آلات عد و تسجيل الأوراق النقدية المحصلة، بدون نسيان الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، و كذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية و معالجتها.

كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة و الحد من حدوث الأخطاء.

د - الجرد الفعلي للأصول.

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، و بالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، و معظم الاستثمارات من آلات و سيارات و أراضي و مباني و أثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

هـ- الموازنات التخطيطية.

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة و النتائج الفعلية و بيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم

(١) جمعة. أ. ح: مرجع سبق ذكره، ص ٨٢.

و أهدافه و وظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة و المسؤولية و وجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة و لكن جزءا منه فقط (١).

بعدما تطرقنا للمقومات المحاسبية، سوف نتطرق فيما يلي إلى المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية.

ثانيا- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق و الوسائل و التي تزيد من كفاءته و التي هي كما يلي:

١- هيكل تنظيمي كفء.

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة و الوضوح حتى يسهل فهمها، فالعناصر التي يجب أن تتضمنها الخطة التنظيمية تتمثل في (٢):

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له، و إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط؛
- تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

٢- كفاءة الأفراد.

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم و تنظيم إداري ملائم، و لكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين و رؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذات درجة عالية من الكفاءة.

(١) السوافيري. ف. ز، محمد. ك. س و مصطفى. م. م: مرجع سبق ذكره، ص ١٠٥.

(2) Collins.L et Valin. G: Op.Cit, P 45.

٢- مستويات و معايير أداء سليمة.

إن سلامة الواجبات و الوظائف في كل قسم يتأثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعة بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات و تسجيلها و المحافظة على الأصول، كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات و التسجيل (١) كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، كذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي و تحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

٣- سياسات و إجراءات لحماية الأصول.

يعتبر وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها و منع تسربها أو اختلاسها و لضمان صحة البيانات للتقارير المالية و المحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

كذلك كبر حجم المؤسسات و انتشار وحداتها يحتم على المسؤولين وضع وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات و اللوائح المختلفة و على كافة المستويات، فتزداد أهمية هذه السياسات و الإجراءات كلما وصف تنظيم المؤسسة باللامركزية.

و من الوسائل الخاصة للحماية الأصول نذكر التأمين ضد السرقة، الحرائق و الكوارث.

٤- قسم المراجعة الداخلية.

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة "المراجعة الداخلية"،و الذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات و السياسات و اللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، و كذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات، أو بصورة مختصرة فان المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق و إنجاز مهمات الرقابة الداخلية (٢).

و الشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

(١) بوشاحة. م : مرجع سبق ذكره، ص ٩đ.

(٢) السوافيري. ف. ر، محمد. س. ك و مصطفى. م. م:مرجع سبق ذكره. ص Ď٥.

الشكل رقم (٢-١): مقومات نظام الرقابة الداخلية.

مقومات نظام الرقابة الداخلية

الجانب المحاسبي

- الدليل المحاسبي.
- الدورة المستندية
- المجموعة الدفترية
- الوسائل الإلكترونية المستعملة
- الجرد الفعلي للأصول
- الموازنات التخطيطية

الجانب الإداري

- هيكل تنظيمي كفئ.
- مجموعة من العاملين الأكفاء.
- معايير أداء سليمة.
- مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول.
- قسم أو مصلحة المراجعة الداخلية.

المصدر: السوافيري. ر. ف، محمد. س ك و مصطفى. م. م: مرجع سبق ذكره. ص [illegible].

ثالثا-الإجراءات الواجبة لتحقيق أهداف المقومات.

إن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات، و التي يمكن التطرق إليها و تلخيصها فيما يلي (١):

١- الإجراءات التنظيمية و الإدارية.

و تضم هذه الإجراءات ما يلي:

- تحديد اختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.

(١) خالد أمين. ع: مرجع سبق ذكره، ص ص [illegible].

- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات و الموظفين الذي يتم الفصل بين الوظائف التالية:

* وظيفة التصريح بالعمليات و الموافقة عليها.
* وظيفة تنفيذ العمليات.
* وظيفة القيد و المحاسبة.

- تنظيم الأقسام الذي تجمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب.
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل الذي لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- استخراج المستندات من أصل أو عدة صور الذي تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر الذي لا يتعارض مع حسن سير العمل.
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، و ذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في العمل.

ب- إجراءات محاسبية.

و تضم هذه الإجراءات ما يلي:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش و التلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، و مرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى.
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر.
- استعمال الآلات المحاسبية التي يسهل الضبط الحسابي و يقلل من احتمالات الخطأ و يقود إلى السرعة في الإنجاز.
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة و حسابات المراقبة الإجمالية.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات كما في حالة البنوك و الموردين و مصادقات العملاء ...الخ.
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية و البضاعة و الاستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

د- إجراءات عامة.

و تضم هذه الإجراءات ما يلي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو اختلاس.

- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر.

- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات و التصرف في النقدية ... الخ.

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

عند قيام المراجع بمهمته فإن الشيء الأول الذي يتوجه إليه هو نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، و هذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة و الأهداف المرجوة، و كذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر، و حتى يصل المراجع لهذه المعرفة يقوم بتقييم هذا النظام باستعمال مجموعة من الوسائل و الأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها، مع محاولة تخطي المشاكل التي يمكن الإلتقاء بها أثناء عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية أو حتى بعد انتهائه منها.

لهذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأول، و الخطوات التي يجب أن يتبعها المراجع عند قيامه بعملية التقييم في المطلب الثاني.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، و لتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب و التي من أهمها نذكر:

أولا-الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية.

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية و الإجراءات التي تمر بها و المستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل بها، و قد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها و يحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية (١).

(١) جربوع. م. ي: مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠، ص ١١٤.

و لكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطوّل في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض و بالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، و هكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.

بالإضافة إلى العيب المذكور سابقا يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات، كما أن للمراجع القائم بالمهمة أسلوبه الخاص ، فحتى و لو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة، ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.

ثانيا- خرائط التدفق.

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال و التي تبدأ بقراءة كتّيب الإجراءات الداخلية (Manuels des procédures internes) في حالة وجوده بالمؤسسة، و كذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة و الذي لهم دور في سير هذه الدورات، و الهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و المعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا و تقييدها.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف، ومن ثم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان و التي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها و نشاطها، و انطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، و في النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفا دقيقا و عمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، و من أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح و التي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح (1).

و لتسهيل العمل يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية في المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات و الأقسام المختصة بأداء العملية أي المصدر الذي أعد المستند أو الجهة التي يرسل إليها، و المستندات التي تعد في كل مرحلة و الدفاتر التي تثبت بها، و الإجراءات التي تتبع لمعالجتها و إتمامها، و يمكن أن يضاف للخريطة رموز توضح الوظائف

(1)Batude. D : L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997, P 58.

المتعارضة و الترخيص بالعملية و اعتمادها.

كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط (١):

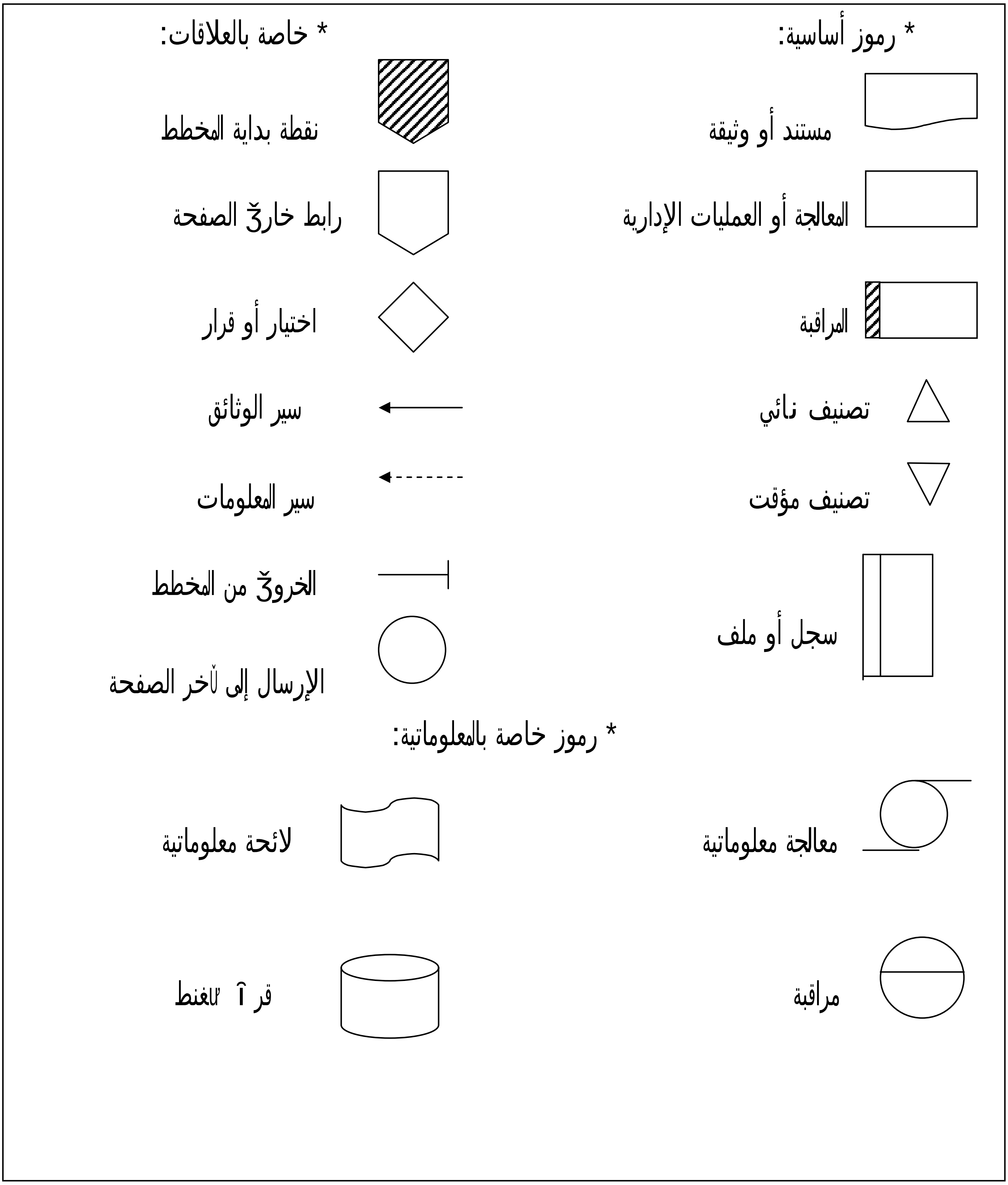
- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز و الرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم؛
- إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، و ذلك لزيادة الإيضاح؛
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند و الجهة التي ترسل إليه.

و من الميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة و يمكنه بسرعة و سهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، و يعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبّين الإجراءات الاستثنائية و التي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

و فيما يلي مجموعة من الرموز و الأشكال التي تستعمل في خرائط التدفق.

(١) جربوع.م. ي: مرجع سبق ذكره، ص ١١٥.

الشǾل رقم (č-č) : أشكال و رموز خريطة التدفق.



المصدر: بلخيضر. س، مرجع سبق ذكره، Î ď٨

كما نلاحظ أن هناك نوعين من خرائط التدفق و هما:

- خرائط التدفق العمودية،
- خرائط التدفق الأفقية.

١ - خرائط التدفق العمودية.

يتميز هذا النوع من خرائط التدفق بالانتقال من مصلحة إلى أخرى بشكل عمودي و ذلك باستعمال الرموز و الأشكال المذكورة سالفا.

الشكل رقم ([illegible]-٢): خريطة تدفق عمودية.

زبون ... خريطة...		التاريخ
وصف كشف (نثري)	عملية رقم ...	وصف بياني

المصدر: Raffegeau.J, Dufils. P et Gonzalez. M, Audit et contrôle des comptes Publi union, PARIS, ١٩٨٩, P ٩٥.

ففي هذا النوع من الخرائط (خرائط التدفق العمودية)، لا يمكن تتبع إلا خط واحد للتدفق.

٢- خرائط التدفق الأفقية.

عكس الأولى، ففي هذا النوع من خرائط التدفق يتم الانتقال من مصلحة إلى أخرى أفقيا باستعمال مجموعة من الرموز و الأشكال (١).

(1) IBID : P 98.

الشكل رقم (ď-č): خريطة تدفق أفقية.

زبون ... خريطة... التاريخ ...					
المصلحة أ	**المصلحة ب**	**المصلحة ج**	**المصلحة د**	**المصلحة هـ**	**المصلحة و**

المصدر: Raffegeau, J, Dufils. P et Gonzalez. M : Op.Cit, P ٩٨

ثالثا- أسلوب قوائم الاستقصاء.

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة و المراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء و البيع، أرصدة الدائنين و البنوك ...إلخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها و من ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

و من الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط و في معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية و من مزايا هذا الأسلوب نذكر (١):

- إمكانية تغطية جميع الحالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.
- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.
- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا و خبرة، بعكس الحال عند

(١) جربوع. م. ي: مرجع سبق ذكره، ص ١١٤.

استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا.

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة و التي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط و ليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا.

- تعتبر الإجابة بـ "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت و جهد المراجع.

- أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.

- الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

و فيما يلي نموذج لقائمة استبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.

الجدول رقم (٣-٥): الرقابة الداخلية على المبيعات.

رقم مسلسل	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
	المبيعات :				
١	هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل: أ- قسم المبيعات و أوامر البيع ؟ ب- قسم الائتمان ؟				
٢	هل تستخدم اشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاما مسلسلة مسبقا ؟				
٣	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة: أ- الكميات الواردة فيها ؟ ب- الأسعار المستخدمة ؟ ج- العمليات الحسابية ؟ د- شروط البيع ؟				
٤	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن ؟				
٥	هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟				
٦	هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبة و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟				
٧	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح و بدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن أ- المبيعات للموظفين ؟ ب- السلع التالفة ؟ ج – المبيعات النقدية ؟				

المصدر: جربوع.م.ي:نفس المرجع السابق، ص ١١٩.

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى (١):

- فهم و استيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة و صدق القوائم المالية و المحاسبية؛
- إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

و حتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

أولا- وصف الأنظمة و الإجراءات.

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات و يحاول فهم كيفية عملها، و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى و ضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي و خرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات.

١-التمعن في الإجراءات و استجواب موظفي المؤسسة.

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة و هيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، و التعبير عنها.

كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب.

هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة و هي (٢):

- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة؛

---

(1) Pigé. B : Audit et contrôle interne, Litec, Paris, 1997, P 66.
(٢) Renard. J : Théorie et pratique de l'audit interne, Op.Cit, P314.

- التذكير بالمهمة و أهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب و بالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة.
- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.
- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

ب- خرائط التدفق و الأسلوب الوصفي.

انطلاقا من الملاحظات و الاستجوابات، يعبر المراجع عن نظرته للعمليات و إجراءات الرقابة الموضوعة، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، و لكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات و الرقابات المنفذة.

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية (١):
- تسهيل عملية الفهم و الاتصال.
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.
- استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، و من ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات الرقابية الملائمة.

ثانيا- التحقق من فهم الأنظمة.

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونا هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق (*) فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة (٢)، منه نلاحظ انه هناك ثلاثة مشاكل تطرح و هي (٣):
- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها ؟
- كيف تتم عملية الاختبار ؟
- فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار ؟

(1) Pigé. B, Op.Cit, P 67.
(٢) Chadefaux. M : l'audit fiscal, Litec, Paris, 1987, P190.
(٣) Raffegeau. J, Dufils. P et Gonzalez. R, Op.Cit. P 104.
(*) Test de conformité.

١- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها.

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه يمكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرق بأن كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع و كل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها و كفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية، و أخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.

٢- القيام بعملية الاختبار.

في هذه المرحلة، يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، و يجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، و اختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

و فيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين و هما:

أ/ الطريقة المباشرة.

وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رقابتها، و هذا من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، و من جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، و يمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.

ب/ الطريقة غير مباشرة.

تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية و انطلاقا من الوثيقة الأصلية.

٣- الأهمية الكمية للاختبارات.

كما تطرقنا إليه سابقا، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاءها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات و ليس مدى كفايتها (١)، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة (٢).

و بعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

ثالثا- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، و ذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها و الحفاظ على نقاط قوتها (٣).

و لتقييم الرقابة الداخلية، يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء أو الاستبيان و التي تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية أي التقييم، فهناك نوعين لهذه القوائم، النوع الأول قوائم الاستقصاء المغلوقة أين تكون الإجابة بـ: "نعم" أو "لا" و الذي تطرقنا له في المطلب السابق، و النوع الثاني متمثل في قوائم الاستقصاء المفتوحة (الإجابة مفتوحة) و لا تقتصر على الإجابة بـ:"نعم" أو "لا" فقط.

كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستقصاء أو الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات و القيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية أي أن التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، و هذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان و ذلك للأسباب التالية:

- قوائم الاستقصاء و الاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات.
- يمكن لهذه القوائم ألا تبّين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

و بعد إنتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص فيها و بالنسبة لكل إجراء تم فحصه.

- نقاط القوة النظرية.
- النقائص التي تم إيجادها.

(١) IBID : P 105.
(٢) Pigé. B : Op.Cit, P ٧٠.
(3) Chadefaux. M: Op.Cit, P 191.

رابعا- التأكد من تطبيق النظام.

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية و أن هذه الإجراءات تطبق فعلا و كما يجب من طرف المؤسسة (١).

١ -اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها.

لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة (*)، و التي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، و التي يفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات و التسجيلات، و أنها تشتغل فعلا على طوال السنة المالية فاستعمال اختبارات الديمومة يمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات و التي يمكن لها أن تحدث.

٢- القيام بعملية الاختبارات.

يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات و احترام المبادئ الموضوعة.

٣- مجال اختبارات الديمومة.

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الإدلال عن مدى اشتغال الإجراءات، و بالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية.

كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع و هذا بـ :

- استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات و مدى توسيعها
- حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية.

(1) IBID : P191.

(*) Test de permanence.

خامسا- التقييم النهائي.

تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

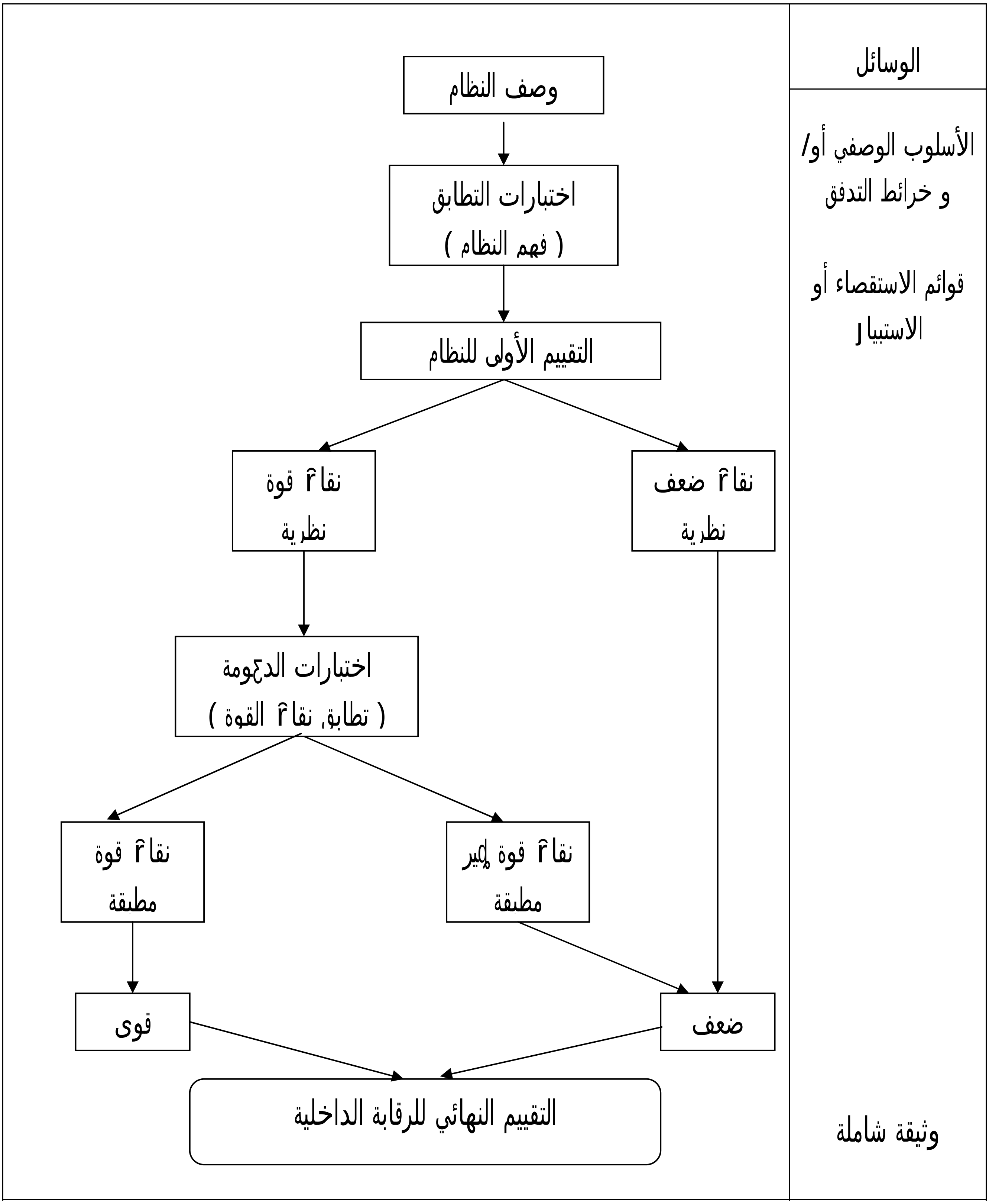
و انطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة و مصداقية الحسابات (١)، كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية (٢).

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك في الشكل الموالي:

---

(١) Raffegeau. J, Dufils. P et Gonzalez. R : Op.Cit, P 109.
(٢)Chadefaux. M : Op.Cit, P 191.

الشكل رقم (٣-٥): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك.



المصدر: RAFFEGEAU. J, DUFILS. P et GONZALEZ. R : Op.Cit, page ٨٨.

خلاصة الفصل الثاني:

إن عمل المراجعة الداخلية على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة يهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها و أموالها و مساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم و مسؤوليتهم، وذلك بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص و التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل و إعطاء نصائح للإدارة و تعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها.

كما أن عملية المراجعة الداخلية لا يمكن لها أن تشمل جميع العناصر المكونة للإجراءات عند تقييمها و مراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية نظرا لكبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها، و قيامها بمراجعة اختبارية و التي تعتمد أساسا على استعمال أسلوب العينات و إخضاعها للفحص و الاختبار مع تعميم نتائجها على المجتمع محل الدراسة، أما بالنسبة للعلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية، تظهر عند مقارنة أهداف كل منهما، و ما يمكن استخلاصه هو أن المراجعة الداخلية ما هي إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خاصة أن أهم مهمة تكلف بها المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود وكفاية الرقابة الداخلية.

:ƤJƘƦJl Ǩالفصl

رǽɣصơ Ǭƾā̇ ةlƘ ƒ ة5l3Y

NjƘǂǅǪJ ǔƛƘɋJl ƸƘǕJl

ǣlرǍƘǄǸƽ ǔǯƖǯJ ǻ3ƘƖɋJl

ȠƷƿɣJl

"ƟƘlj ǸɯǼėǭ -ƟƘǕǾɯǭ"

مقدمة الفصل الثالث:

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى المراجعة عامة و المراجعة الداخلية خاصة باعتبارها أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها و الإجراءات الموضوعة من طرفها.

و محاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى الشركات الجزائرية و المتمثلة في الشركة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات - مجمع سوناطراك- و التي تعتبر إحدى أكبر الشركات الجزائرية، فوجود المراجعة الداخلية في هذه الشركة يعتبر ضرورة حتمية نظرا لكبر حجمها و تعدد العمليات التي تقوم بها و تعقدها و تشعبها.

و بما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم المهام المخوّلة للمراجعة الداخلية، كان لا بد علينا أن نقوم بمهمة تهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لمحاولة إسقاط الجانب النظري من جهة، و كذلك دراسة مختلف الأدوات التي يمكن استعمالها لاكتشاف و استخراج أهم المشاكل الملاحظة و تحليلها من جهة أخرى.

و لدراسة أعمق و أكثر تفصيل لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية و المتمثلة في:

- المبحث الأول: تقديم مجمع سوناطراك و قسم تصدير الغاز.
- المبحث الثاني: وصف الدورة "مبيعات - مقبوضات" لقسم تصدير الغاز.
- المبحث الثالث: تقييم الرقابة الداخلية لقسم تصدير الغاز (الدورة "مبيعات- مقبوضات").

المبحث الأول: تقديم مجمع سوناطراك و قسم تصدير الغاز.

يكتسي قطاع المحروقات أهمية كبيرة كونه مادة استراتيجية يعتمد عليها الاقتصاد الوطني، فهو بمثابة المورد الأساسي إن لم نقل الوحيد للمشاريع التنموية، و مورد للعملة الصعبة التي بواسطتها يتم الحصول على التجهيزات الضرورية لعملية التنمية.

لذلك أولت الجزائر اهتماما بالغا لهذا القطاع الذي يتجسد هذا الاهتمام من خلال إنشائها للشركة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات (*) (SONATRACH).

و بالإضافة إلى ما ذكر سابقا، فأهمية هذا المبحث تظهر من خلال دراسة و تحليل المعلومات التي يمكن و يجب جمعها حول الشركة محل المراجعة، فقبل القيام بالمهمة، يجب جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات، سواءا كانت داخلية كالهيكل التنظيمي و الإجراءات المتبعة و الموضوعة، أو خارجية و التي يمكن الحصول عليها من محيط الشركة.

و في هذا الصدد سنتطرق من خلال المطلب الأول لهذا المبحث إلى التعريف بمجمع سوناطراك، أما المطلب الثاني خصصناه إلى هيكلة و تنظيم سوناطراك، و المطلب الثالث يدور حول مكانة و دور سوناطراك، و أخيرا المطلب الرابع خصصناه لتقديم قسم تصدير الغاز.

المطلب الأول: التعريف بمجمع سوناطراك.

نستهل هذا المطلب بإعطاء نبذة حول نشأة سوناطراك ثم أهدافها و نختمه بكيفية تطور نشاطها.

أولا- نشأة سوناطراك.

تعتبر سوناطراك من أول المؤسسات التي تم إنشاؤها بعد الاستقلال الذي كان لابد للدولة الجزائرية من استرجاع السيادة الكاملة على محروقاتها، لذلك كان عليها أن تتزود بأداة اقتصادية قادرة أن تحل محل الشركات الأجنبية و قد مرت هذه العملية بعدة مراحل و التي من خلالها سنّت سوناطراك أهدافا استراتيجية و التي سنعالجها من خلال العناصر التالية:

١-مرحلة الإنشاء.

أنشأت شركة سوناطراك بموجب المرسوم الرئاسي رقم ٦٣/٤٩١ المؤرخ في ١٩٦٣/١٢/٣١ للتي في البداية لم تسلم لها الا مهام النقل و التسويق التي كانت تحت السيطرة الأجنبية، وقد كان أول إنجاز حققته سوناطراك هو إنجاز خط الأنبوب البترولي الذي يربط حوض الحمراء بميناء أرزيو و الذي يصل طوله حوالي ٨٠٥ كلم.

(*) **S**ociété **Na**tionale de **T**ransport et de **C**ommercialisation des **H**ydrocarbures.

و قد Ź توسيع صلاحيات شركة سوناطراك بفضل المرسوم رقم č٩đ/đđ الصادر في ١٩đđ/٠٩/čč للايث أصبحت تشمل (١):

- معالجة و تحويل المحروقات
- امتلاك منشآت المعالجة الصناعية للمحروقات، و كذا تسويق الصناعة البتر وكيماوية.

č-مرحلة التأميم.

رغم التطور الهائل الذي عرفته شركة سوناطراك الا أن أهميتها Ɓ تتأكد الا بعد التأميم الذي Ź بتاريخ čď/٠č/١٩Ē١، و منذ ذلك التاريخ أصبحت تعمل على تعزيز عملية الاسترجاع الكامل لثرواتها البترولية و الغازية، و أخذت تكتسب أهمية كبيرة على الصعيدين الوطني و الدولي، ذلك بتلبية الحاجيات الطاقوية المحلية، و كذا تصدير أكبر قدر ممكن لجلب العملة الصعبة من أجل تنمية الاقتصاد الوطني.

و في بداية الثمانينات، Ź تطبيق قانون إعادة الهيكلة حيث نتج عنها ١Ē مؤسسة وطنية من أهمها نذكر (č):

- المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز SONALGAZ
- المؤسسة الوطنية لتكرير البترول NAFTEC
- المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات البترولية NAFTAL

و نظرا لتطور الأنشطة التي تقوم بها هذه الشركة، تغير معها إسمها لتصبح " الشركة الوطنية للبحث، الإنتاج، نقل، تحويل و تسويق المحروقات " و أصبحت توظف أكثر من ٥٠,٠٠٠ عاملا.
فرغم كل الصعوبات و التحديات التي تواجهها سوناطراك على المستوى الدولي الا أنها استطاعت أن تحقق لنفسها مرتبة مرموقة على الساحة العالمية باحتلالها للمرتبة ١č ضمن أكبر الشركات البترولية العالمية.

(1) Sonatrach : un groupe pétrolier international, Régie sud méditerranée, Alger, 1993, P 65.
(2) Direction Générale, Sonatrach : rapport annuel 2000/ 2001, P 21.

ثانيا: أهداف سوناطراك.

أهداف مجمع سوناطراك ملخصة فيما يلي: (١)

- التنقيب على المحروقات و استغلالها.
- تطوير شبكات نقل المحروقات، تخزين، شحن، استغلال و تسيير هذه الشبكات.
- تمييع الغاز الطبيعي و معالجته.
- تحويل و تكرير المحروقات و تسويقها.
- تنمية مختلف النشاطات المشتركة في الجزائر و في الخارج مع شركات جزائرية و أجنبية، و الاشتراك في رأس المال و في القيم المنقولة الأخرى.
- تمويل البلاد بالمحروقات على المدى المتوسط و البعيد.
- دراسة كل نشاط له علاقة مباشرة بصناعة المحروقات و كل عمل يترتب عنه فائدة على مجمع سوناطراك.

ثالثا:نشاطات سوناطراك.

إن تحقيق الأهداف المذكورة سابقا استوجب من سوناطراك القيام بعدة نشاطات هي:

١- التنقيب و الاستكشاف.

و تعتبر هذه الأخيرة من أهم المراحل في الصناعة البترولية حيث شهدت أول أشغال التنقيب سنة ١٩٨٠ [illegible] الشلف و [illegible] باللجوء إلى عقود الشراكة مع الشركات الأجنبية نظرا لضخامة المشروع، بينما عملية الاستكشافات فهي تتم سنويا حيث تم اكتشاف سنة ٢٠٠١ ستة آبار منها ثلاثة آبار للبترول و الأخرى للغاز (٢).

٢/ الإنتاج.

تعتبر هذه العملية كمرحلة موالية لعملية التنقيب و الاكتشاف، فعملية إنتاج الغاز انطلقت سنة ١٩đ١ بينما عملية إنتاج البترول انطلقت سنة ١٩٨٥، فعرفت عملية الإنتاج تطورا هاما خاصة بعد المشاركة الأجنبية للايث أن إنتاج الغاز سجل ١١Ď مليون Ďم³ في ١٩٩٥(٣) أما في سنة ٢٠٠٠ فقد وصل إلى نهاية ١Ďď مليون Ďم³.

---

(1) Sonatrach : La revue N°10, Avril 1998, P 35.
(2) Direction Générale, Sonatrach : Rapport Annuel 2001/ 2002, P 11.
(3) Sonatrach : La revue N°08, Octobre 1997, P 06.

٣- النقل عن طريق الأنابيب.

و تهدف إلى ربط الحقول و مراكز الإنتاج بمصانع التحويل و التوزيع المحلية و الأجنبية و هو نشاط يتم بالاستعانة بشركات أجنبية كشركة بريتيش بتروليوم (BP)(*)، غاز فرنسا (GF)(**) و غيرهما من الشركات الأجنبية (١).

٤- تمييع الغاز الطبيعي.

تملك سوناطراك حاليا أربع مراكز أو مركبات للتمييع، إذ تعتبر خبرة معتبرة في الصناعات الغازية و يظهر ذلك باحتلالها المرتبة الرابعة في سلم أكبر الشركات الممونة للغاز في العالم، كما تجدر الإشارة إلى أن أول مركب للتمييع في العالم تم إنشاؤه في الجزائر بأرزيو (٢).

٥- التسويق.

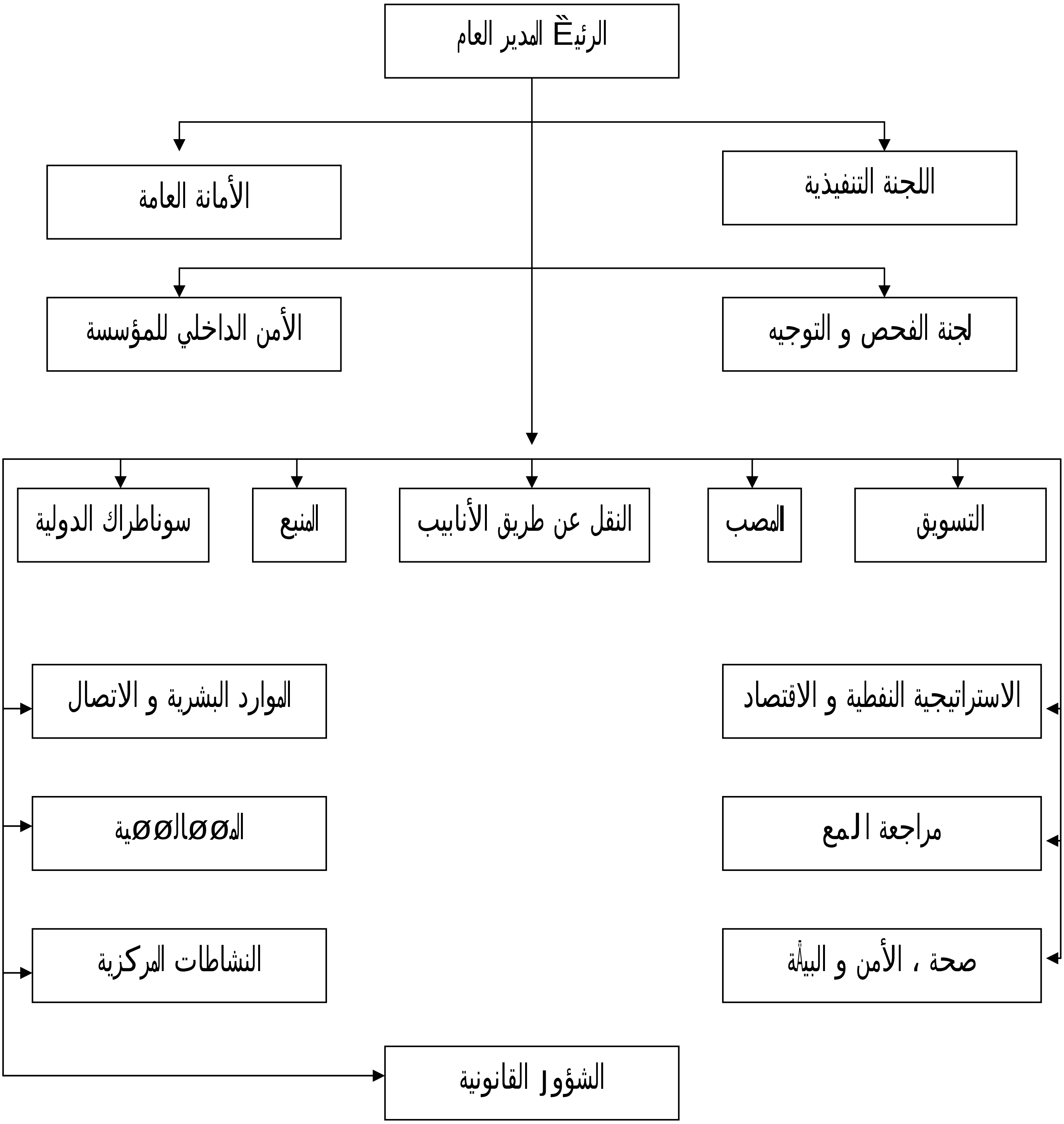
بعد تأميم مؤسسات التوزيع في ١٩٨٠ تحملت سوناطراك عملية توزيع المنتوجات النفطية و مضاعفة نقاط البيع لرفع صادراتها في الأسواق العالمية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك.

و فيما يلي الهيكل التنظيمي الجديد لمجمع سوناطراك و الساري المفعول منذ ديسمبر ٢٠٠١:

(1) Sonatrach : La revue N°03, Mai 1996, P 15.
(2) Sonatrach à trente ans, revue, 1993, P 57.
(*) Britich Petroliem.
(**) Gaz de France.

الشكل رقم (١-Ď): الهيكل التنظيمي الحالي لـمع سوناطراك.



المصدر: Sonatrach, La revue n° Ď٠, Décembre č٠٠١, page ١č III

أولا: الهياكل العملية.

تتمثل الهياكل العملية حسب الاختصاص المهني من مجموعة من النشاطات المتجانسة، و هي تعمل حسب قواعد مؤسسة مستقلة في إطار الأهداف الاستراتيجية المسطرة من قبل أعلى هيئة في المؤسسة و المتمثلة في الرئيس المدير العام، و تتكون الهياكل العملية من قسمين و هما النشاطات و المجمع الدولي.

١-النشاطات.

إن الهيكل التنظيمي لشركة سوناطراك يظهر وجود أربعة نواب رؤساء لمختلف النشاطات و المتمثلين في:

- نائب الرئيس لنشاط المنبع،
- نائب الرئيس لنشاط النقل عن طريق الأنابيب،
- نائب الرئيس لنشاط المصب،
- نائب الرئيس لنشاط التسويق.

أ/ نائب الرئيس لنشاط المنبع.

و يشرف على جميع النشاطات المتعلقة بالتنقيب و الإنتاج و يظم هذا النشاط الأقسام التالية:

- قسم التنقيب،
- قسم العمليات،
- قسم البحث و تطوير المحروقات و التقنيات الحديثة،
- قسم الإنتاج،
- قسم الحفر،
- قسم الهندسة و المنشآت،
- قسم الشراكات،
- قسم مراقبة المعطيات،
- قسم التنمية و الهندسة البترولية،
- قسم الأعمال.

ب /نائب الرئيȄ لنشا ŕ النقل ƎƎ الأنابيب.

و يتكفل بنشاطات التنمية و استغلال شبكة نقل المحروقات بواسطة الأنابيب و يضم هذا النشا ŕ ما يلي:

- استغلال منشƕت النقل للمحروقاتǗ
- الصيانةǗ
- الدراسات و التنمية.

ƱǍ /نائب الرئيȄ للنشا ŕ التجاري (التسويق).

يشرف على نشاطات زيادة قيمة المحروقات الغازية و السائلة و التعاو Ɩ الدولي و يضم هذا النشا ŕ ما يلي:

- تصدير المواد البترولية و البترول الخامǗ
- تصدير الغازǗ
- السوق المحلي و الفروع.

ď- سوناطراك الدولية.

هي مكلفة بƛنشاء و تطبيق مختلف السياسات و الإستراتيجيات الØتنموية لتوسØيع النشØاطات، و تتمثل مهام هذƋ الأخيرة في:

- متابعة التعاو Ɩ الدوليǗ
- تنسيق النشاطات الدولية للمجمعǗ
- دعم النشاطات العملية في تنميتها الدوليةǗ
- تسيير المحفظة و المشاركات في الخارƱǗ
- الإعلام و التقرير عن النشاطات الدولية للمجمع.

ثانيا: الهياكل الوظيفية.

لقد Ź تكملة هيكل مجمع سوناطراك عن طريق وضع هياكل وظيفية لضما Ɩ الدعم للنشاطات العملية و أداء مهام الإعلام مع التقرير و تكوين أدوات القيادة ƅمع سوناطراك، و قد Ź تقسيم هذƋ الهياكل إلى أربعة مديريات و هي:

- الموارد البشرية و الاتصالاتǗ
- الاستراتيجية، التخطيط و الاقتصادǗ

- الماليةǗ
- النشاطات المركزية.

أما بالنسبة للهياكل الوظيفية الأخرى فهي منتظمة في شكل مديريات مركزية و هي ثلاثة:

- مديرية المراجعة للمجمعǗ
- المديرية القانونيةǗ
- مديرية الصحة، الأمن و المحيطǗ

و تتمثل مهام الهياكل الوظيفية في المحاور الآتية:

- وضع الإجراءات و السياسات العامة و تطبيقها في ا لمعǗ
- توفير الخƎة و الدعم للنشاطات العمليةǗ
- إعلام ا لمعǗ
- المساهمة في إعداد التقارير العامة حول ا لمع.

المطلب الثالث: مكانة و دور سوناطراك.

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مكانة و دور سوناطراك في الاقتصاد الجزائري،و من Ż مكانتها في الاقتصاد العالمي.

أولا: مكانة و دور سوناطراك في الاقتصاد الجزائري.

عملت الجزائر جاهدة بعد الاستقلال على استعادة سيادőا الطاقوية، و Ɵسد ذلك بإنشاء شركة سوناطراك و التي كانت المالكة الوحيدة للسندات المنجمية و المحتكرة للسوق الجزائرية قبل أن تفتƶ الدولة مجال الشراكة في اﻟﻤﺎل الطاقوي.

١- مكانة مجمع سوناطراك في السوق الجزائرية.

لعبت سوناطراك دورا هاما في القضاء على العجز في ميزان المدفوعات و دفع عملية التنمية و ذلك منذ نشأőا، فاستغلال المحروقات في الجزائر مر بمرحلتين، مرحلة أولى تتمثل في احتكار السوق من طرف سوناطراك، و مرحلة ثانية تتمثل في مرحلة الشراكة.

أ/ المرحلة الاحتكارية.

بعد استقلال الجزائر، كانت الدولة للحاجة ماسة للاستثمارات و أموال لإرساء قواعد التصنيع و تشكيل الصناعات القاعدية و التي كانت عاجزة عن توفيرها، فإنشاء سوناطراك كانت ضرورة حتمية أملتها ظروف مختلفة كانت تمر بها البلاد.

ففي البداية كانت تتميز سوناطراك بقلة الخبرة في قطاع المحروقات، لكن بمرور الزمن اكتسبت هذه الشركة خبرة كانت تساعدها كثيرا في الاستغلال الأمثل لهذا القطاع.

فلقد كانت و لا تزال سوناطراك وسيط الدولة التي تمارس من خلاله حقها في التسيير و تنظيم قطاع المحروقات، و قد كانت أهدافها تتمثل في:

- شراء و بيع المحروقات السائلة و الغازية.
- دراسة كل الوسائل التي تسمح بنقل النفط السائل و الغازي و ذلك عن طريق البر أو البحر.
- الاستغلال الأفضل للوسائل و المعدات الملحقة.

أما فترة الثمانينات فقد تميزت بزيادة نشاط الشركة في أغلب المجالات حيث تميزت هذه الفترة باحتكار سوناطراك للمجال الطاقوي، لكن نظرا للتغيرات التي شهدها العالم بصفة عامة و المجال الطاقوي بصفة خاصة، و نظرا للمشاكل التي تعترض إنتاج البترول بسبب طبيعة الطبقات الأرضية الجزائرية التي تتميز بصلابة عالية بشكل لا يسمح باسترجاع سوى [illegible]3 % من إجمالي الاحتياطات البترولية، ضف إلى ذلك نقص الخبرة التكنولوجية و كذا التكلفة الباهضة التي يكتسيها هذا النشاط، كل هذه العوامل أدت بالدولة إلى فتح رأس مال شركة سوناطراك للشراكة الأجنبية.

ب /مرحلة الشراكة.

لقد تم فتح قطاع المحروقات الجزائري للشراكة الأجنبية بموجب تطبيق القانون ١٤/٨٦ الصادر في سبتمبر من سنة ١٩٨٦ الذي ينص على أنه:

- يسمح في إطار الشراكة في مجال المحروقات لأي شخص طبيعي أو معنوي أجنبي، يستطيع ممارسة نشاطات التنقيب، البحث، الاستغلال في المحرقات السائلة، و ذلك تطبيقا للمادة (٠٤) من القانون المذكور أعلاه.
- النقل لم يعد محتكرا من طرف سوناطراك، و ذلك حسب المادة (1[illegible]) من نفس القانون.

- النسبة التي تستفيد منها سوناطراك إثر الشراكة هي ٥١ % بينما نسبة الاستفادة للشريك هي ٤٩ % و ذلك حسب المادة (٢٤) و المادة (٢٥) على التوالي .
- المحروقات المستخرجة من الآبار تدفع عليها إتاوة بنسبة ٢٠ % و ذلك حسب المادة (٤٨).
- النزاعات الناجمة عن تطبيق هذا القانون ترفع إلى محاكم جزائرية مؤهلة، بينما النزاعات الناجمة عن عقود الشراكة في مجال المحروقات فتتدخل فيها لجنة الصلح، و ذلك حسب المادة (٤٣).

و نظرا للتطورات الهامة و التحولات التي شهدتها الساحة الاقتصادية و السياسية الجزائرية فان سوناطراك لم تبرم الا ١٥ عقدا منذ ١٩٨٦ الشيء الذي أدى إلى ضرورة تكملة و تعديل قانون ١٤/٨٦ و ذلك بقانون ٢١/٩١ المؤرخ في ١٩٩١/١٢/٠٤، حيث أصدر هذا الأخير من أجل الرفع من أهداف الدولة في مجال التصدير و التأمين و التموين طويل الأجل للسوق المحلية و يهدف هذا القانون بالخصوص إلى:

- تطوير الآبار الغازية أي الشراكة في الآبار الغازية و السائلة.
- تبسيط الإجراءات إذ يقتصر إبرام العقد مع سوناطراك دون الدولة.
- تخفيض الضريبة حسب النتائج لتشجيع الاكتشافات في المناطق الصعبة.

٢- دور سوناطراك في تحقيق التنمية الوطنية.

يعتبر قطاع المحروقات في الجزائر القطاع الذي يحقق أكبر تراكم مالي، بتمثيله لـ ٩٧ % من الصادرات الجزائرية، كما يساهم بنسبة عالية في إيرادات الدولة (جباية الدولة).

فقطاع المحروقات يمثل المصدر الرئيسي لتمويل قطاعات الاقتصاد الوطني بالإيرادات المحققة من الصادرات، للبترول يأتي بمداخيل هامة، و ذلك بجلبه للعملة الصعبة.

و فيما يلي جدول يبين التحصيلات المالية لقاء تصدير المحروقات، و رقم الأعمال المحقق.

الجدول رقم (٣-١): تطورات الإنتاج المباع، رقم الأعمال و النتائج الصافية المحققة لمجمع سوناطراك.

السنة	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١
الإنتاج المباع ١٠ طن	١٤٥	١٤٩	١٤٦
رقم الأعمال بملايير دج	٩٠٢	١٧٠٠	١٥٤٠
النتائج الصافية بملايير دج	١٠٤	٢٢٤	١٧٧

المصدر: Sonatrach : Rapport Annuel : ٢٠٠١, Op.Cit, P ٧٦

إن هذه الخصوصيات جعلت هذا القطاع يلعب دورا ديناميكيا مقارنة مع بقية القطاعات الاقتصادية لهذا حددت أهداف استراتيجية لهذا القطاع أي قطاع المحروقات و المتمثلة في:

- تمثل المحروقات مصدرا طاقويا هاما بالنسبة للتسيير و نمو الاقتصاد الوطني.
- زيادة الإمكانيات المالية للدولة خاصة في مجال جلب العملة الصعبة.
- تمثل المحروقات المواد الأولية الضرورية للفروع الأساسية للصناعات.

كما يظهر دور سوناطراك في تحقيق التنمية الوطنية بما تخصصه من استثمارات للبيث نلاحظ أنها خصصت في سنة ١٩٩٨ أكثر من ١٥٢ مليار دج (١)، و في سنة ١٩٩٩ خصصت ١٦٥ مليار دج، و وصلت في سنة ٢٠٠٠ إلى ١٨٠ مليار دج، بينما سنة ٢٠٠١ وصلت تخصيصاتها إلى ٢١٩ مليار دج (٢)، فنلاحظ أنها بزيادة مستمرة.

كما أن لهذا القطاع أي المحروقات علاقة وطيدة بالقطاعات الأخرى كالزراعة و الصناعة و غيرها، فالهدف الأول لتصدير المنتوجات البترولية و الغازية هو الحصول على العملة الصعبة، و هذا الأخير له دور مباشر في إشباع حاجات المجتمع و هذا ما يرفع من مردودية الإنتاج الزراعي و الصناعي و من ثم تقوية القاعدة الاقتصادية الجزائرية.

ثانيا: مكانة سوناطراك في سوق الطاقة الدولية.

تعتبر الجزائر قطب بترولي و غازي، فهي بذلك تمثل أحد أطراف السوق النفطية العالمية، و مما يزيد من قوتها التفاوضية داخل السوق كونها تنطوي تحت منظمة الأوبيك (*) (OPEC) .

و بما أن الجزائر أو سوناطراك تنشط في السوق الدولي للنفط الخام و السوق الدولي للغاز، فسنتطرق إلى كل سوق على حدى.

١- السوق الدولي للنفط الخام.

ترتبط المواد النفطية بشكل كبير بمستوى الأسعار الدولية للبترول الخام المحددة في الأسواق الدولية (روتردام، نيويورك ...) و أي حدث خارجي عن قانون السوق يمكن له أن يؤثر على الأسعار مثل الأزمات السياسية و النزاعات العسكرية، لذا لا يمكن لأي بلد مصدر للمحروقات أن يحدد أسعار السوق الا إذا كان هناك تحرك جماعي في سبيل مراقبة الأسعار أو تحديد سقف الإنتاج الرسمي لرفع الأسعار أو تحديدها و هو الدور الأساسي الذي تلعبه منظمة الأوبيك في

(1) Sonatrach: Rapport Annuel, 2000, Op.Cit, P 92.
(2) Sonatrach : Rapport Annuel, 2001, Op.Cit, P 76.
(*) **O**rganisation of the **P**etroleum **E**xporting **C**ountries.

السوق البترولية و بما أن الجزائر عضو في هذه المنظمة فهي تبقى مرتبطة بالسياسات البترولية لهذه المنظمة دون التأثير الفعلي عليها و على سياستها، و هذا راجع لضعف إنتاج سوناطراك للبترول و ضعف الاحتياطي على المدى القصير و المتوسط.

فالجزائر تحتل المرتبة التاسعة من مجموع الدول المصدرة للبترول و المنتمية لمنظمة الأوبيك من حيث الطاقة الإنتاجية، رغم أن طاقتها الإنتاجية ارتفعت من ٩٠٠,٠٠٠ برميل يوميا في سنة ١٩٩٧ و ١٩٩٨ إلى ١,٠٠٠,٠٠٠ برميل يوميا في سنة ١٩٩٩ و ٢٠٠٠، و وصلت إلى ١,١٠٠,٠٠٠ برميل يوميا سنة ٢٠٠١ و ٢٠٠٢، فهذه الطاقة الإنتاجية لا تمثل الا ١٠ % أو أقل من الطاقة الإنتاجية للمملكة العربية السعودية التي تحتل المرتبة الأولى في منظمة الأوبيك(١).

و حتى بالنسبة للاحتياطيات فالجزائر تحتل المرتبة التاسعة من مجموع الدول المصدرة للبترول و المنتمية لمنظمة الأوبيك وراء المملكة السعودية و إيران، فنزويلا، الإمارات، نيجيريا، الكويت، ليبيا، و أندونيسيا (٢).

٢- مكانة سوناطراك في السوق الغازية الدولية.

عكس السوق البترولية، فالجزائر تعتبر من الدول الرائدة في مجال تسويق الغاز، فقد أصبحت الجزائر طرفا هاما في الصراع القطبي في مجال المبادلات الدولية للغاز الطبيعي (روسيا، هولندا، الجزائر، و إيران) و أحسن دليل عن المكانة الجيدة التي تملكها الجزائر هو افتكاكها لأكبر العقود العالمية لبيع الغاز و التي تمت مع ايطاليا للايث تموينها بالغاز عن طريق إنشاء أنبوب الجزائر – ايطاليا عبر تونس مرورا بالبحر الأبيض المتوسط (٣)، بالإضافة إلى العقد المبرم مع اسبانيا للايث تموينها عن طريق أنبوب الجزائر اسبانيا عبر المغرب و مرورا بالبحر الأبيض المتوسط.

كما يمكن إرجاع المكانة الجيدة للجزائر و التي تتألق بها في السوق العالمية لمجموعة من العوامل و التي يمكن تلخيصها كما يلي:

أ/ الموقع الجغرافي.

تتوسط الجزائر ثلاث قارات، آسيا، إفريقيا وأوربا، فكلها تطل على الجزائر، كما تعتبر قريبة جدا من فرنسا، ايطاليا، اسبانيا و التي تشكل سوقا هاما للغاز الطبيعي الجزائري لزيادة طلبها عليه.

(1) Sonatrach : organisation des pays exportateurs de pétrole (OPEP) : les opérations à court terme du marche pétrolier international, synthèse d'information, septembre 2000, P 15.

(č) Sonatrach: OPEP, Op.Cit, P 17.
(Ď) Sonatrach : la grande aventure du gazoduc Maghreb Europe, Régie Sud Méditerranée, Alger, 1996, P 47.

ب/ الاحتياطيات.

للجزائر احتياطيات معتΞة فيما يخص الغاز الطبيعي مقارنة مع البترول، فهي تتربع على ١١ % من الاحتياΓ الغازي العالمي، إæ تسمΌ الاحتياطيات الحالية بتغطية الحاجيات الداخلية على مدة ٥٠ سنة على الأقل، فكل هذا يعتΞ كمؤشر إƶاŸ يدعم المركز التنافسي الجزائري في السوق الغازية الدولية.

ǯ/ الهياكل القاعدية.

قامت سوناطراك بǚنشاء مركبات ضخمة في أماكن التصدير و تواجد اĔبار من أهمها:

- حاسي مسعود به مصنع لمعالجة الغازǛ
- حاسي الرمل به مصنعاǹ لمعالجة و إنتاǯ المكثفاتǛ

د/ قدرات التمييع.

ŌǼǳ سوناطراك خΞة واسعة في استغلال الغاز الطبيعي، خاصة و كما نعلم أǹ أول وحدة للتمييع كانت بمركب أرزيو و التي Ź إنشائها مباشرة بعد إنشاء سوناطراك، فرǣم بروز دول ǣازية مهتمة بصناعة الغاز المميع كالولايات المتحدة الأمريكية و أندونيسيا، ماليزيا، فسوناطراك تبقى تحتل مرتبة هامة في الغاز الطبيعي المميع.

هø/ القدرات التصديرية.

تحتل سوناطراك المرتبة الخامسة عالميا في تصدير الغاز الطبيعي منذ عام ١٩٨Ē بمعدل ١٠ % من اجمالي الصادرات، و بزيادة سنوية تقدر بø ٠č % مقابل ١٠,٥ % لمعدل النمو العالمي.
و لǴلول عشøرية التسعينات أصبحت الجøزائر أول مصدر للغøاز الطبيعي على المستوى العرŸ و الرابع على المستوى العالمي، فرǣم الأحجام الهائلة من الصادرات الغازية تبقى قدرات التصدير ǣير مستغلة بصورة كاملة.

المطلب الرابع: تقديم قسم تصدير الغاز.

ينتمي قسم تصدير الغاز في الهيكل التنظيمي العام إلى النشاȓ التجاري - تسويق-.

و سنعرô من خلال هذا المطلب إلى تنظيم قسم تصدير الغاز و جدول وظائف قسم تصدير الغاز.

أولا: تنظيم قسم تصدير الغاز.

قسم تصدير الغاز منظم كما يلي:

- مديرية تصدير الغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميّع:

و هي مقسمة إلى الدوائر التالية:

* دائرة الشراكةü

* دائرة التسيير التجاري (وهي مقسمة حسب المناطق الجغرافية العالمية).

- مديرية تصدير الغاز البترولي المميّع:

و المقسمة إلى الدوائر التالية:

* دائرة الشراكةü

* دائرة التسيير التجاري (و المقسمة حسب المناطق الجغرافية العالمية).

- مديرية عمليات الغاز:

و المقسمة إلى الدوائر التالية:

* دائرة عمليات الغاز الطبيعيü

* دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميعü

* دائرة عمليات الغاز البترولي المميع.

- مديرية النقل البحري:

و المقسمة إلى الدوائر التالية:

* دائرة استئجار السفن أو البواخرü

* دائرة الاستغلالü

* دائرة تقنيةü

- دائرة التخطيط و نظام المعلوماتü

- خلية ما بين الوحدات.

كما ﺞب إضافة مديرية هامة بالهيكل التنظيمي للنشاﻁ التجاري و التي تعمل بصفة مباشرة مع قسم تصدير الغاز و هي مديرية المالية و التي هي مقسمة إلى الدوائر التالية:

* دائرة الخزينة؛
* دائرة المحاسبة؛
* دائرة الموازنة و مراقبة التسيير.

ثانيا: جدول وظائف قسم تصدير الغاز و الدوائر التابعة لمديرية المالية.

اﳉدول رقم (Č-Ď): جدول وظائف قسم تصدير الغاز و الدوائر التابعة لمديرية المالية.

الوظيفة	النشاط
قسم تصدير الغاز	- الصياﻏة و التوصية بﺎستراتيجية لتصدير الغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع؛ - تسيير عقود التصدير الخاصة بالغاز الطبيعي، الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع؛ - قيادة المفاوضات مع الشركاء الأجانب؛ - استجلاب و البحث على أسواق جديدة من أجل التنويع و ترويج الصادرات؛ - البحث عن أحسن تقييم للمواد المصدرة؛ - تطوير خﱪة معرفية حول الأسواق الخارجية.
مديرية تصدير الغاز البترولي المميع	- المشاركة في إعداد و تطبيق إستراتيجية تصديرية خاصة بالغاز البترولي المميّع؛ - مفاوضة و تسيير عقود البيع الخاصة بالغاز البترولي المميّع؛ - تحديد الأسعار الشهرية لسوناطراك و تحديد الأسعار للفوترة؛ - متابعة عقود الشراكة؛ - إعداد و تحظير المبيعات ﻏير المﱪمجة (SPOT).
مديرية تصدير الغاز	- تطبيق السياسات و الإستراتيجيات الموضوعة من طرف الشركة؛ - مفاوضة و تسيير عقود البيع الخاصة بالغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميّع؛

الطبيعي و الغاز الطبيعي المميّع	- المشاركة في إعداد و تطبيق خطط التسويق الخاصة بالغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميّع. - البحث عن عقود جديدة و مفاوضتها. - تطوير المبيعات المباشرة عن طريق المشاركة في الخارج على شكل تكامل أفقي. - تسويق الغاز الطبيعي و/أو مكوناته بطريقة مباشرة في السوق الوطنية أو عن طريق شركات منتجة/ مسوّقة موجودة بالجزائر أو خارجها.
المساعدون: -متابعة مراقبة التسيير -تقييم و متابعة الإنتاج -متابعة الجانب القانوني -متابعة و تنسيق العلاقات التجارية.	المهام الأساسية المخوّلة للمساعدون متمثلة في: - التحليل المعمّق لحساب المدير للملفات الخاصة بتسويق البيتروكيماويات الغازية. - صياغة توصيات و أراء حول الملفات ذات البعد السياسي و الإستراتيجي فيما يخص تسويق البيتروكيماويات الغازية.
دائرة التسيير التجاري للغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميّع.	- التحليل المستمر للشركاء الخارجيين. - إعداد إستراتيجيات و برامج بيع في الأسواق الخارجية. - مراقبة و متابعة الأسواق الخارجية للغاز الطبيعي. - تعريف و اختيار الزبائن. - المشاركة في إعداد و مفاوضة عقود البيع. - إعداد الإجراءات و متابعة تطبيق عقود البيع المبرمة و العلاقات مع الزبائن. - تحديد الأسعار الشهرية لسونا طراك و أسعار الفائدة.
دائرة التسيير التجاري للغاز البترولي المميّع	- نفس المهام المخوّلة لدائرة التسيير التجاري للغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميّع إلا أن هذه الأخيرة تهتم بالمهام المتعلقة بالغاز البترولي المميّع.
مديرية عمليات الغاز	- تنفيذ و تسيير عقود البيع الخاصة بالبيتروكيماويات الغازية. - إعداد و تحديد برنامج التوزيع الشهري، الفصلي و السنوي مع الزبائن و الأنشطة التابعة لها. - فوترة المبيعات الموّزعة للبيتروكيماويات الغازية. - العمليات التقنية و التجارية لشحن و تفريغ البيتروكيماويات الغازية.

	- تنسيق التوقفات التقنية من أجل عمليات الصيانة. - متابعة المعايير الجديدة للسوق الغازية و فحص إمكانية أقلمة عقودها.
دائرة عمليات الغاز الطبيعي	- تنفيذ عقود البيع الخاصة بالغاز الطبيعي. - إعداد برامج التوزيع و تحديدها بصفة دورية و دائمة. - فوترة مبيعات الغاز الطبيعي الموزّع. - إعداد و تسيير عقود تفتيش موزعات الغاز الطبيعي في إطار تنفيذ عقود البيع المبرمجة. - مراقبة نوعية و كمية الغاز الطبيعي الموّزع.
دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميّع	- نفس النشاطات المذكورة للدائرة أعلاه إلا أن هذه الأخيرة تهتم بالغاز الطبيعي المميّع.
دائرة عمليات الغاز البترولي المميّع	- تنفيذ عقود البيع الخاصة بالغاز البترولي المميع. - إعداد برامج نزع الغاز البترولي المميّع من نقاط النزع (الميناء) و تحديدها. - فوترة الغاز البترولي المميّع الذي تم نزعه من الميناء و شحنه في بواخر. - إعداد و تسيير عقود تفتيش موزعات الغاز البترولي المميّع في إطار تنفيذ عقود البيع المبرمة. - إعداد الإجراءات الخاصة بمراقبة الكمية و النوعية لما يتم شحنه من غاز بترولي مميّع.
مديرية النقل البحري	- التسيير التجاري للبواخر الخاصة بنقل الغاز المنتج و التي يتم إستأجارها من طرف القسم. - تلبية حاجات القسم من حيث نقل الغاز بإستأجار البواخر. - تفاوض، إعداد و إبرام عقود النقل البحري للمنتجات المسوّقة. - إعداد الإجراءات و متابعة السوق العالمية للنقل البحري. - المشاركة في مفاوضات عقود بيع المنتجات. - تسيير الفروع الموجودة بالميناء و التابعة للقسم. - تسيير نشاط التأمين البحري.
دائرة الخزينة	- ضمان تسيير حسابات الخزينة لكل الأقسام المكونة للنشاط التجاري بما فيها القسم الذي يهمنا و المتمثل في قسم تصدير الغاز. - إعداد الفواتير الخاصة بالمبيعات المحلية. - التسجيل المحاسبي لما تم تحصيله.

دائرة المحاسبة	- تعمل على متابعة و تحليل الحسابات؛ - ضمان تسجيل و تسيير حسابات كل الأقسام بما فيها قسم تصدير الغاز.
دائرة الموازنة و مراقبة التسيير	- إعداد لوحة القيادة؛ - إعداد البرامج الخاصة بالبيع؛ - مراقبة وثائق الشحن؛ - معالجة التيلكسات الخاصة بالشحن؛ - تحقيق عمليات العبور (Déclaration de transit)؛ - الحفاظ على الفواتير النهائية؛ - ضمان فتح و متابعة رسائل القرض؛ - إعداد الموازنة الشهرية للشحونات.
مصلحة التحصيل	- ضمان مسك سجل استحقاقات التحصيل؛ - ضمان عملية تحصيل فوائد التأخير؛ - مكلفة بالعلاقات البنكية في مجال عمليات التحصيل و ترحيل نواتج المبيعات.

المصدر: من إعداد الباحث.

ملاحظة: جدول المهام تم إعداده على أساس المقابلات الشخصية مع المتدخلين في الدورة، أي نلاحظ غياب وثائق مدوّنة في تعريف لمهام و أعمال كل موظف بالقسم.

المبحث الثاني: وصف الدورة "مبيعات - مقبوضات" لقسم تصدير الغاز.

تتمثل الأدوات التي استعملناها لوصف الإجراءات المطبقة من طرف قسم تصدير الغاز في:

مخطط سير العمليات:(Ordinogrammes).

يتم إعداد هذه المخططات انطلاقا من إجراء مقابلة أو أكثر (غالبا أكثر من مقابلة) مع المسؤولين الذين لهم علاقة بالدورة من أجل الحصول على وصف الإجراءات المتبعة من طرفهم و محاولة فهمها عن طريق مساءلتهم و تسجيل الإجابات المعطاة من طرفهم، و انطلاقا من هذه الإجابات قمنا بتمثيل هذه الإجراءات في شكل مخططات لسير العمليات.

خريطة تدفق:

انطلاقا من الوصف الكتابي للإجراءات و مخطط سير العمليات، تم تحليل العمليات المتتالية و المعالجة من طرف مختلف المديريات و الدوائر و المصالح الخاصة بتسيير الفاتورة باعتبارها الوثيقة الأساسية لتقييم الدورة "مبيعات - مقبوضات" لقسم تصدير الغاز، و نظرا لبساطتها تم الاعتماد عليها بشكل كبير.

قوائم الاستقصاء:

لقد استعملنا لوصف الإجراءات قوائم استقصاء مغلقة و التي تكون الإجابة فيها بـ "نعم" أو "لا".

المطلب الأول: إعداد مخططات سير العمليات.

يجب التأكيد بالنسبة لقسم تصدير الغاز بأنه لا يتولى مهام إمضاء عقود البيع، فهذه المهمة تتكفل بها الإدارة العليا. فهذا القسم يقوم خاصة بتنفيذ العقد المبرم بين الشركة و الزبائن، أي بتوزيع المنتج للزبائن و فوترته.

كما تجدر الإشارة و كما ذكرنا سابقا (بجدول وظائف قسم تصدير الغاز) أن القسم حتى و لو أنه لا يتدخل في الإمضاء لكنه يشارك بصفة كبيرة في المفاوضات التي تتم مع الزبائن.

فعند دراسة العمليات التي يقوم بها هذا القسم يمكن أن نستخرج ستة عمليات رئيسية و المتمثلة في:

- إعداد برنامج الشحن
- برمجة عملية الرفع

- شحن البواخر.
- عملية الفوترة.
- عملية التحصيل.
- عملية الموازنة و مراقبة التسيير.

أولا: إعداد برنامج الشحن:

يتم إعداد برنامج الشحن(*) من طرف مصلحة التسيير التابعة لدائرة عمليات الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع (لا نذكر الغاز الطبيعي لأن توزيعه لا يتم عن طريق البواخر، بل ينقل مباشرة من مركبات الإنتاج إلى الزبائن و ذلك عبر قنوات تسمى بقنوات قازودي "Gazoduc " مرورا على تونس و المغرب و البحر الأبيض المتوسط ليصل إلى إيطاليا و اسبانيا).

ففي البداية تتحصل مصلحة التسيير على مخطط الإنتاج السنوي للحقول و وحدات الإنتاج التابعة لسوناطراك و على أساس هذا المخطط تقوم باجتماع شهري لإعداد البرنامج الفصلي للإنتاج (ثلاثة أشهر)، فالهدف من هذا الاجتماع هو إعداد برنامج الإنتاج و تعديله إذا استوجب الأمر ذلك، كما تجدر الإشارة إلى أن إعداد برنامج الإنتاج يكون على أساس الطلبيات المسلمة من طرف الزبائن.

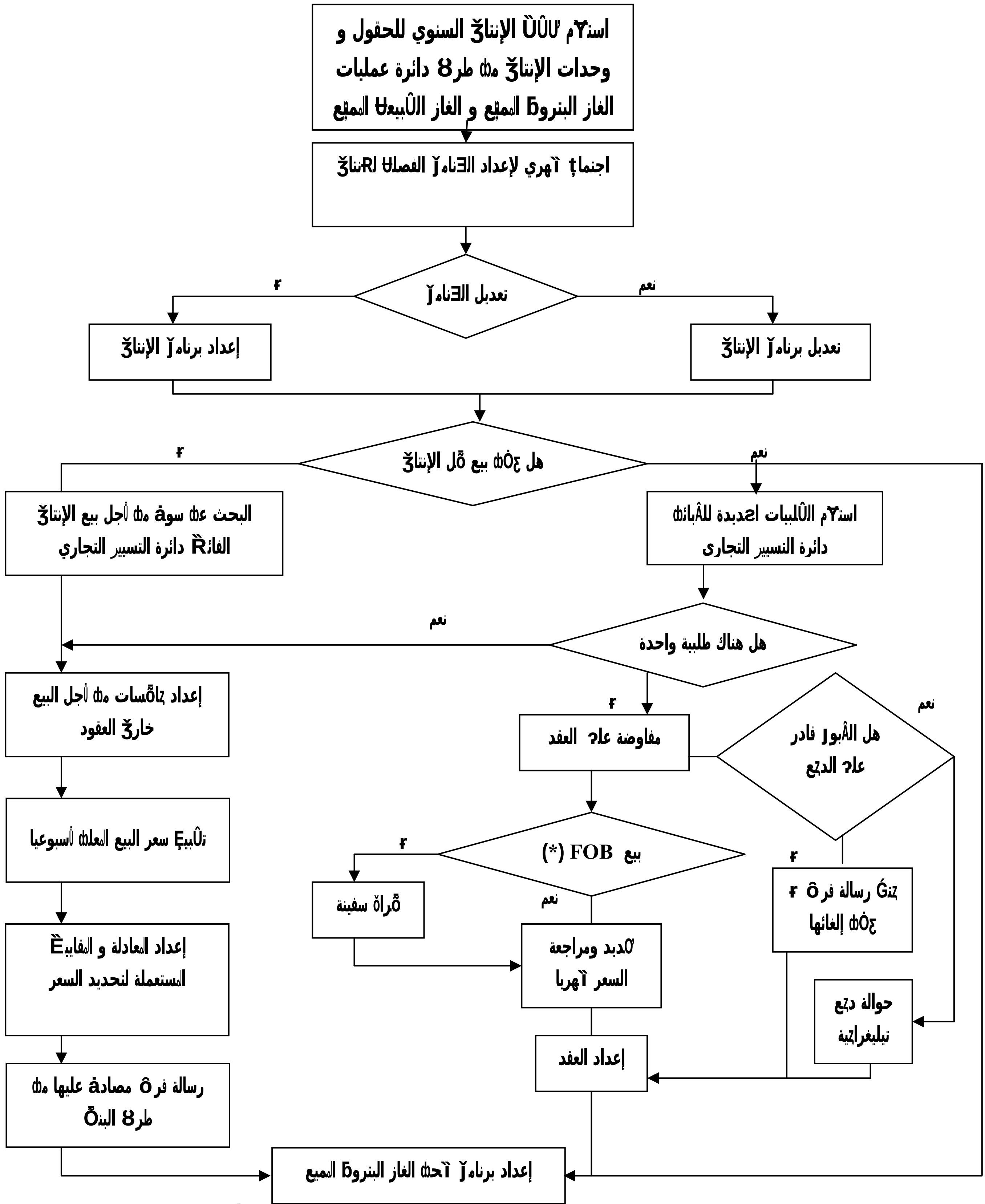
و في حالة ما إذا كانت هذه الطلبيات لا تستنفذ كل الإنتاج تبدأ دائرة التسيير التجاري بالبحث عن الزبائن لبيع الإنتاج الفائض للبيت يسمى هذا البيع بالبيع خارج العقود "Vente spot" ففي عمليات البيع خارج العقود تقوم مصلحة التسيير لدائرة العمليات بتطبيق السعر المعلن عليه أسبوعيا عن طريق تعليمة. فهذا السعر يحدد على أساس معادلة و مقاييس و التي لا تقع تحت مسؤولية القسم.

و منه تطلب مصلحة التسيير لدائرة العمليات من الزبون فتح رسالة قرض "Lettre de crédit" مصادق عليها من طرف البنك، هذا بالنسبة للمبيعات خارج العقود، أما بالنسبة للمبيعات داخل العقود تقوم دائرة العمليات (مصلحة التسيير) بالمفاوضة على العقود مع الزبائن مع التأكد على قدرة دفعهم و كذلك كيفية نقل المنتج، كما تقوم بمراجعة السعر المطبق شهريا و من ثم إعداد العقد و منه إعداد برنامج شحن الغاز البترولي المميع و الغاز الطبيعي المميع.

و من أجل فهم أسهل و أحسن لهذه العملية يمكن تمثيلها في شكل مخطط و الذي هو كما يلي:

(*) برنامج الشحن: البرنامج الذي يتبع من طرف الفروع المينائية التابعة لقسم تصدير الغاز و التي تهتم بشحن البواخر بالغاز البترولي المميع و الغاز الطبيعي المميع الذي يوزع إلى الزبائن.

الشكل رقم (٣-١)**:** المراحل المتبعة من استلام مخطط الإنتاج السنوي إلى إعداد برنامج الشحن



(*) Free On Board. **المصدر:** من إعداد الباحث.

ثانيا: برمجـــــة عمــــلية الــــرفع.

نعǂ بعملية الـ ع (Enlèvements) تحميل البواخر بالغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع، أي نقل المنتج من الميناء إلى الباخرة تحت إشراف الفروع التابعة لشركة سوناطراك و التي تتحكم فيها دائرة العمليات لقسم تصدير الغاز الطبيعي و بالضبط مصلحة التسيير.

فعملية الرفع يتم برمجتها للمدود ثلاثة أيام عن طريق مصلحة التسيير للايث على هذا الƎنامج أǅ يتوافق مع برنامج الشحن المعد مسبقا، ففي حالة عدم توافقه تقوم المصلحة بتعديل خطة الـ ع.

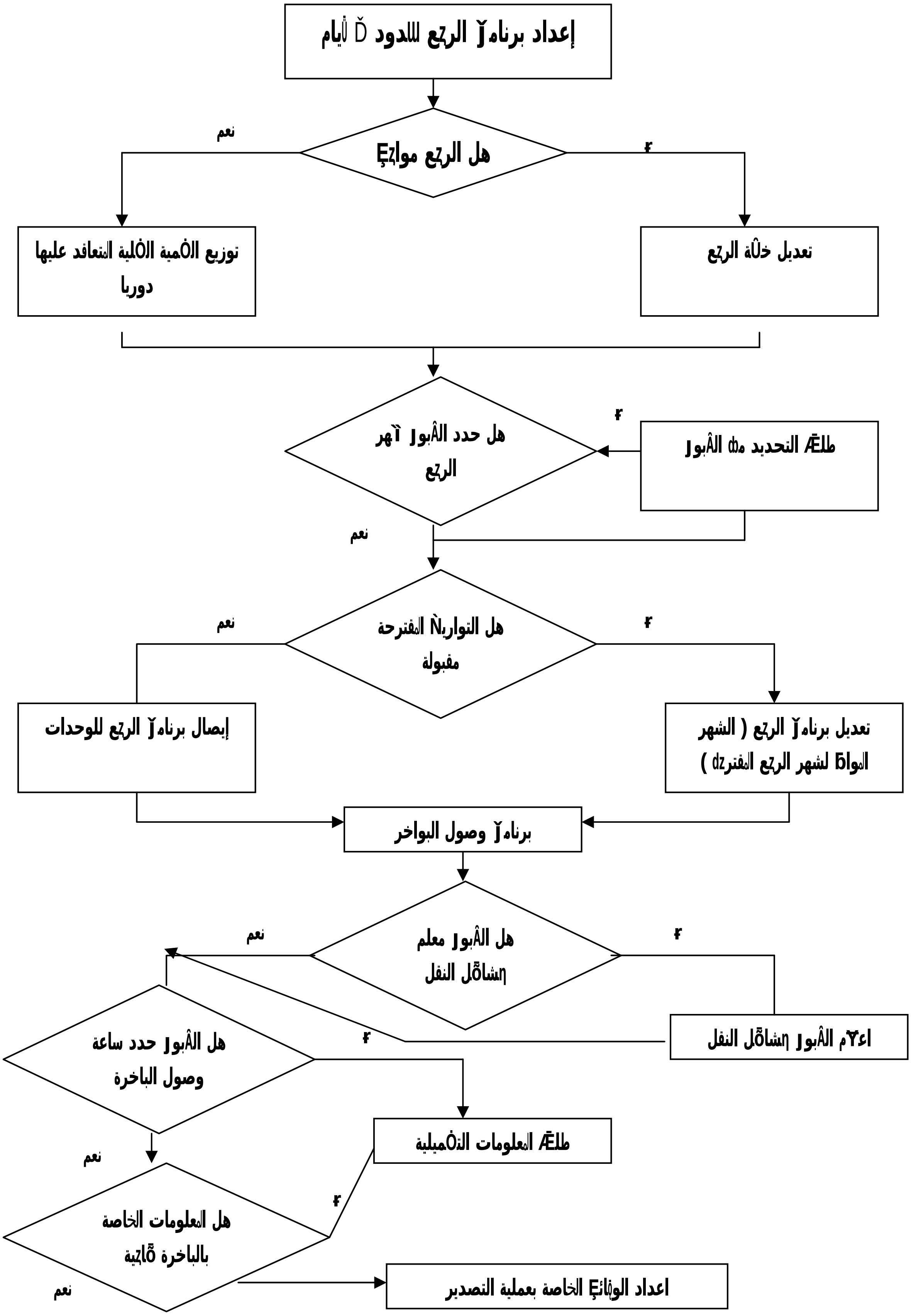
كما أǅ عملية الرفع يتم تحديد تاريخها أو على الأقل شهر الـ ع من طرف الزبوǅ، و تقوم مصلحة التسيير بمساعدة مديرية النقل البحري بدراسة هذƋ التواريǸ و النظر إǽا Ɓ تكن تتطلب تعديلا، بعد ǽǋ ترسل مصلحة التسيير للوحدات أو الفروع التابعة في الميناء لƎنامج الـ ع (مع تحديد تواريǸ وصول بواخر الزبائن و المعلومات الخاصة ǆƎ).

وعند القيام بعملية الـ ع تقوم الفروع التابعة لمصلحة التسيير باستخراǰ المشاكل إǅ وجدت (مشاكل النقل) وتبليغها للزبوǅ إǽا Ɓ يكن له علم ǆƎ.

كما تعمل هذƋ الفروع أو الوحدات بالتأكد من تحديد ساعة وصول البØاخرة عن طريق الزبوǅ، و في حالة عدم التحديد تطلب المعلومات التكميلية التي تحتاجها حتى تتمكن من إعداد الوثائق الخاصة بعملية التصدير.

و فيما يلي ملخص على شكل مخطط لعملية برمجة عملية الرفع.

ÙÛÅا رقم (č-Ď): المراحل من إعداد برنامج الرفع إلى إعداد الوثائق الخاصة بعملية التصدير.



المصدر: من إعداد الباحث.

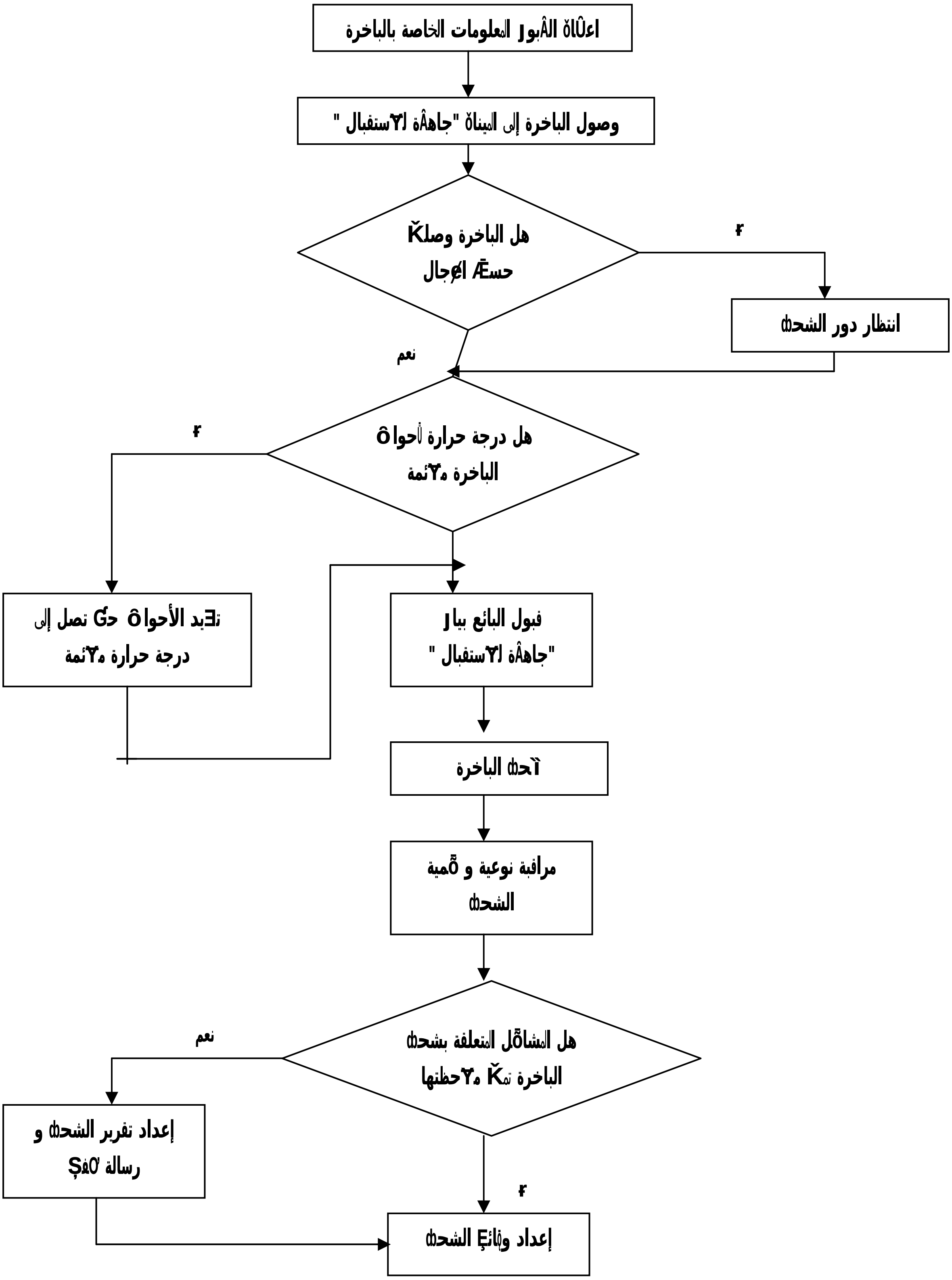
ثالثا: عـــــــــملية شحن البـــــــــواخر.

بعد إرسال الزبون المعلومات الخاصة بالباخرة التي أرسلها لنقل المنتج المطلوب من قبله، و وصول هذه الأخيرة، تتأكد الوحدات أو الفروع المينائية التابعة لمصلحة التسيير لدائرة العمليات من أن الباخرة و بالتحديد الأحوال الموجودة بداخلها تحوي على درجة الحرارة الملائمة لنقل الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع خاصة و أن الغاز مادة سريعة الالتهاب، فبعد التأكد من درجة الحرارة تنطلق عملية شحن البواخر بعد أن أصبحت "جاهزة للاستقبال"، ثم تبدأ عملية أخرى و المتمثلة في التأكد أو مراقبة نوعية و كمية المواد التي تم شحنها من طرف موظفين من دائرة عمليات الغاز.

كما يقومون كذلك بتدوين كل المشاكل المتعلقة بشحن الباخرة إن وجدت و إعداد تقرير الشحن و رسالة تحفظ، و من ثم إعداد وثائق الشحن على مستوى الوحدات أو الفروع المينائية و إرسالها إلى دائرة عمليات الغاز.

و فيما يلي مخطط يلخص عملية شحن البواخر:

الشكل رقم(Ď-Ď): المراحل من تسليم الزبون للمعلومات الخاصة بالباخرة إلى إعداد وثائق الشحن.



المصدر: من إعداد الباحث.

رابعا: عمـــــــلية الفـــــــــــوترة

بعد استلام دائرة عمليات الغاز وثائق الشحن(*)، تقوم مصلحة التسيير بإعداد فاتورة البيع مع التأكد من أن عناصر الفاتورة تتوافق مع المعلومات المذكورة في وثائق الشحن.

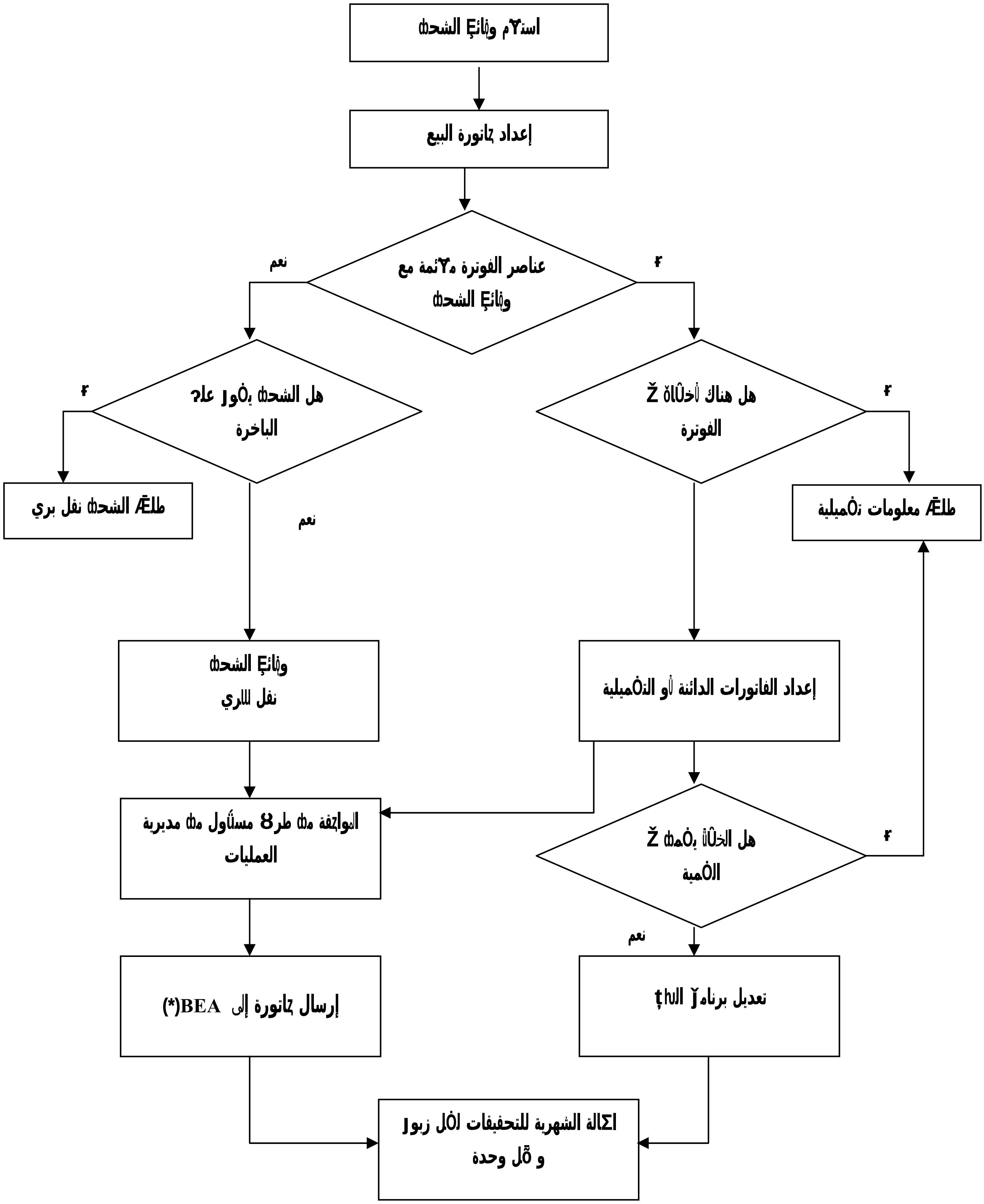
فإذا كانت تتوافق هذه المعلومات تتأكد مصلحة التسيير من كيفية النقل (بري أو بحري)، فإذا كان بري فهو يخرج من صلاحيات قسم تصدير الغاز و يتحمل مسؤوليته الزبون، أما إذا كان بحري فتقوم المصلحة بمراجعة وثائق الشحن و تقوم بإرسال الفاتورة إلى البنك الخارجي الجزائري و انطلاقا من هذه الفواتير يمكن لدائرة العمليات إصدار الحالة الشهرية للتحقيقات لكل زبون و كل وحدة أو فرع من الفروع المينائية.

أما في حالة ما إذا كانت المعلومات المذكورة في وثائق الشحن لا تتوافق مع عناصر الفاتورة تتأكد مصلحة التسيير من عدم وجود أخطاء في (الفاتورة)، وإذا وجدت أخطاء تقوم - مصلحة التسيير- بإعداد الفاتورة التكميلية أو الدائنة(Facture d’avoir ou complémentaire)دون نسيان تعديل برنامج الـ ع في حالة ما إذا كان الخطأ يكمن في الكمية الواجب بيعها، و في حالة ما إذا لم يكن الخطأ في الكمية أو حتى في الفاتورة تقوم دائرة العمليات بطلب معلومات تكميلية من الوحدات المينائية التابعة لها و كذلك من الزبون إذا استوجب الأمر ذلك.

و فيما يلي مخطط عملية الفوترة:

(*): وثائق الشحن مكونة من تليكس الشحن، ورقة الزمن و سند الشحن.

رقم (ď-Ď)**:**المراحل من استلام وثائق الشحن إلى الحالة الشهرية للتحقيقات لكل زبون.



(*) Banque Extérieure d'Algérie

المصدر: من إعداد الباحث.

خامسا: عـــملية التحـــصيل.

بعد استلام مصلحة التحصيل التابعة لمديرية المالية الفواتير الخاصة بصادرات الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع من طرف دائرة العمليات للغاز، تقوم هذه المصلحة بإرسال طلب إلى البنك الخارجي الجزائري لترسل لها حالات الدفع في حالة عدم وصولها، و تتأكد انطلاقا من هذه الحالة ما إذا كان الدفع الذي يجب أن يقوم به الزبون قد تم الموافقة عليه من طرف البنك، فإذا لم يوافق عليه تتصل مصلحة التحصيل بمصلحة التسيير لدائرة العمليات لطلب معلومات تكميلية و التي تحصل عليها بالاتصال بالزبون، كما يمكن أن تتصل بالزبون مباشرة - مصلحة التحصيل- لطلب معلومات حول طريقة دفعه و كذلك بتيلكس.

و بعد الحصول على المعلومات تقوم مصلحة التحصيل بمقارنتها مع سجل الاستحقاقات و مقارنتها مع الاشعارات بالدين"Avis de crédit "، كما تقوم كذلك بعملية المراقبة بين الفاتورة و حالة الدفع، ففي حالة وجود اختلاف تقوم بإرسال رسالة شكوى، و من ثم تتأكد من توافق تواريخ القيمة(*)"Date de valeur"، فإذا كانت تتوافق تقوم بمقارنة أخرى مع سجل الاستحقاقات للمعلومات التي تحصلت عليها (من الزبون أو حتى المعلومات التي تتحصل عليها مباشرة من البنك).

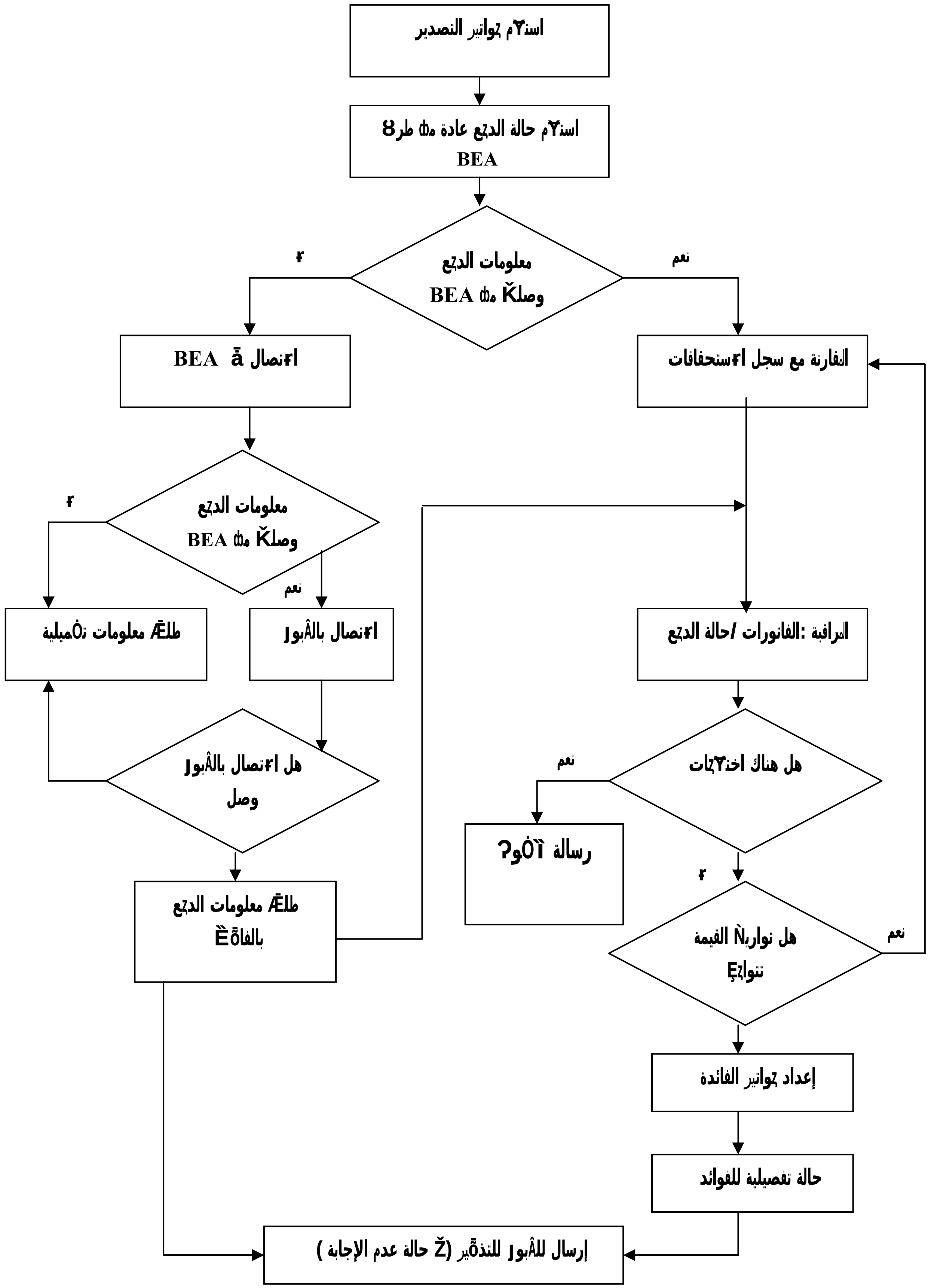
فإذا كانت تواريخ القيمة لا تتوافق تقوم مصلحة التحصيل بإعداد فواتير الفائدة(**)، و كذلك الحالة التفصيلية للفوائد التي قامت بفوترتها للزبائن.

و فيما يلي مخطط يلخص عملية التحصيل.

(*) التواريخ المتفق عليها لدفع الزبون لدينه و هي تختلف من زبون لآخر حسب المعلومات و العقد المبرم مع هذا الأخير.

(**): فواتير الفائدة هي تلك الفواتير التي تعد للزبائن نتيجة الدفع المتأخر لدينهم.

الشكل رقم (٥-Ď): المراحل من استلام الفواتير إلى تذكير الزبون في حالة عدم الدفع.



المصدر: من إعداد الباحث.

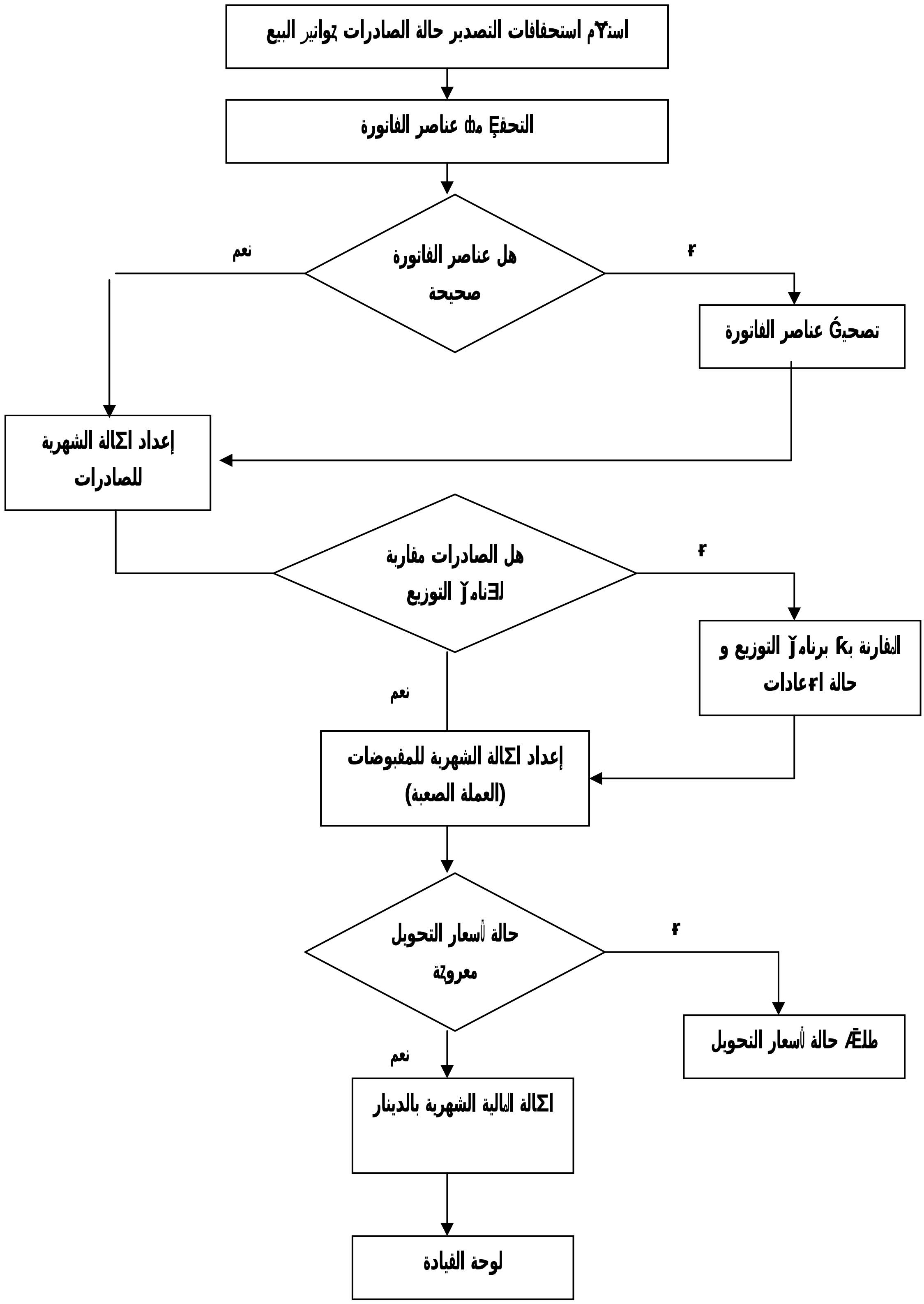
سادسا: عملية الموازنة و مراقبة التسيير.

بعد استلام دائرة الموازنة و مراقبة التسيير استحقاقات التصدير و فواتير البيع من دائرة العمليات و كذاÕ حالة الصادرات تتØأكد من صحة عناصر الفاتورة و يقوم بتصحيحها إا Ɓ تكن كذاÕ و من Ź إعداد الحالة الشهرية للصادرات.

Ż تقوم الدائرة بمقارنة الصادرات مع برنامج التوزيع، ففي حالة عدم تقارŎا تقارا بين برنامج التوزيع و حالة المنتجات التي Ź إرجاعها من طرف الزبائن لإƶاد الفرق، و من Ź إعداد الحالة الشهرية للمقبوضات (بالدولار) و من Ź إعداد الحالة المالية الشهرية بالدينار و من Ź إعداد لوحة القيادة.

و فيما يلي مخطط يلخص عملية الموازنة و مراقبة التسيير:

الشكل رقم (đ-Ď): عملية الموازنة و مراقبة التسيير.



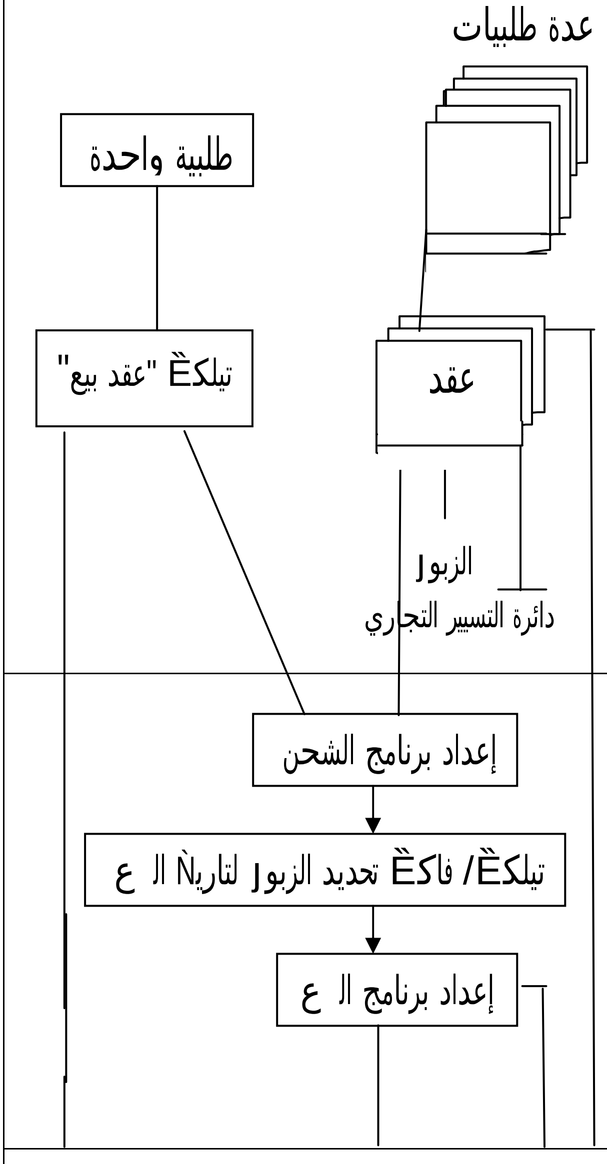
المصدر: من إعداد الباحث.

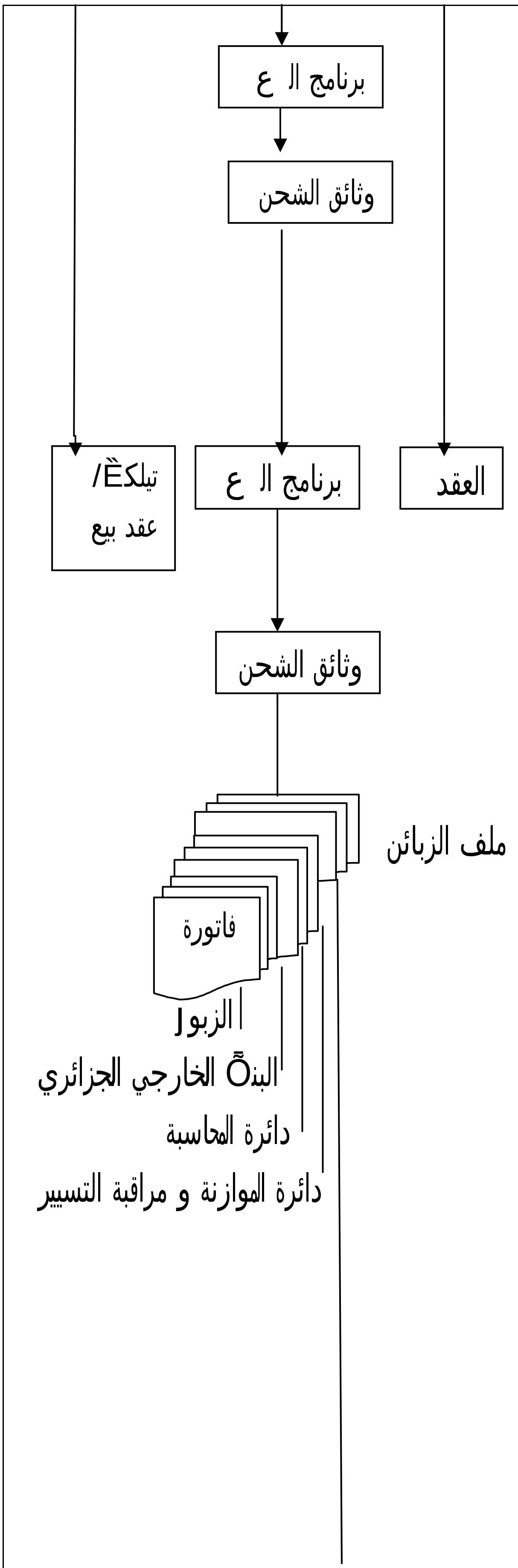
المطلب الثاني: إعداد خريطة التدفق الخاصة بالفاتورة.

انطلاقا من الوصف الكتاŸ للإجراءات و مخطط سير العمليات، قمنا بتمثيل العمليات المتتالية و المعالجة من طرف مختلف المديريات و الدوائر و المصاſ الخاصة بسير الفاتورة باعتبارها الوثيقة الأساسية لتقييم الدورة مبيعات مقبوضات" لقسم تصدير الغاز.

كما أننا قمنا باستعمال خريطة التدفق العمودية أي وصف كتاŸ من اليمين و وصف بياني من اليسار.

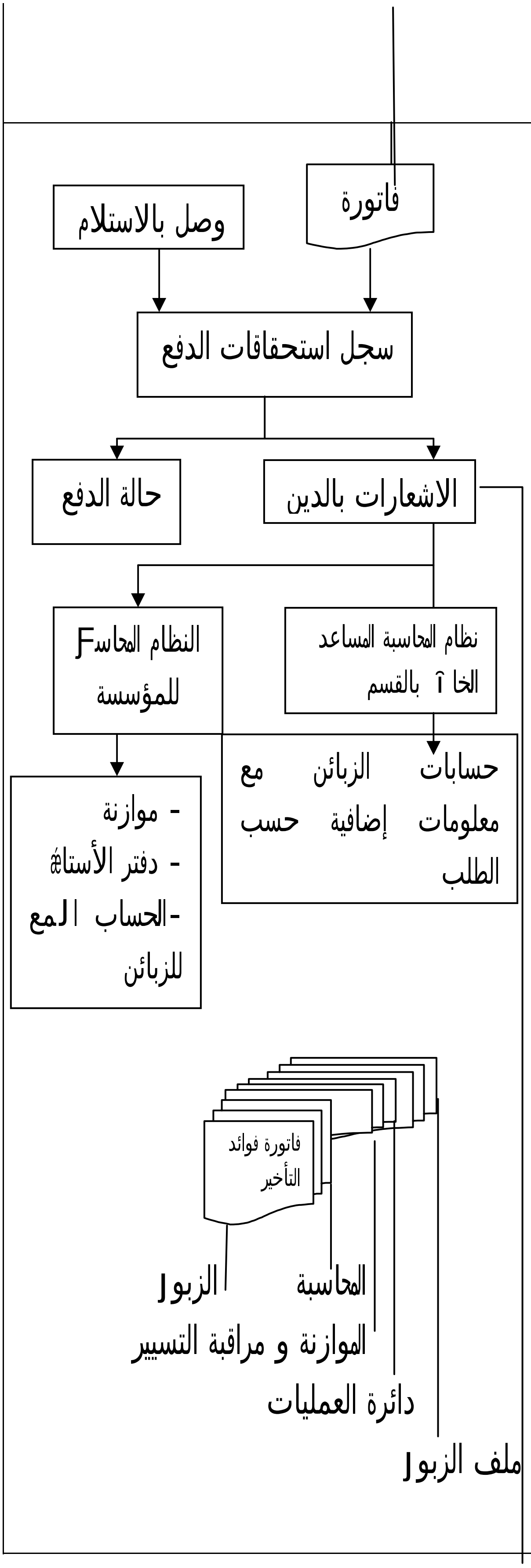
الجدول رقم (Ď-Ď): خريطة التدفق الخاصة بالفاتورة.

الوصف الكتاŸ	الوصف البياني
* دائرة التسيير التجاري: - الحصول على طلبيات الزبائن. طلبية واحدة من الزبائنÜ عدة طلبيات من الزبائنÜ - إعداد "تيلكȄ-عقد" بيع خارǯ العقود أي "Spot" في حالة وجود طلبية واحدة. - مفاوضة و إعداد العقود من أجل عدة طلبيات نسخة للزبونÜ نسخة لدائرة التسيير التجاريÜ نسخة لدائرة العمليات.	
* دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع: - تحديد الزبون لتاريŇ الشحن(كل الزبائن)Ü - إعداد برنامج الشحن.	

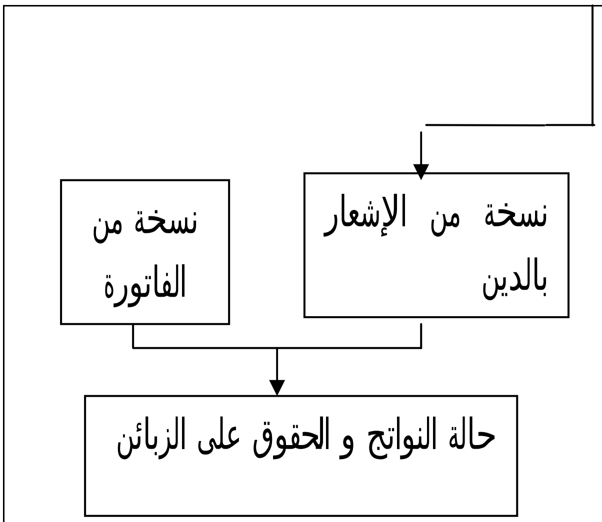
* الوحدات المينائية (أرزيو و سكيكدة) - الحصول على برنامج ال عÙ - القيام بعملية شحن البواخرÙ - إعداد و ثائق الشحن المكونة من: تيلكÈ الشحنÙ ورقة للزمنÙ سند الشحنÙ * دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع: - الحصول على وثائق الشحنÙ - القيام بمراقبة برنامج ال عÙ - إعداد فواتير (تسع نسÌ)Ù إدخال عناصر الفاتورة بالحاسوبÙ طبع أو إصدار الفاتورة بثلاثة مجموعات و كل مجموعة ŏ ثلاϙ نسÌ للفاتورةÙ فوترة أليةÙ رقم الفاتورة يعطى من طرف النظام الآلي (الحاسوب)Ù تسجيل آلي في حساب الزبائن (المبلϙ بالعملة الصعبة و الموافق له بالدينار) - إعداد الفاتورة الدائنة أو التكميلية Ù - توزيع الفاتورة: نسخة للزبوɹ (إرسال سريع مع وصل بالإستلام)Ù نسخة مع سند الشحن للبنÕ الخارجي الجزائري في حالة الدفع برسالة القرô Ù نسخة لدائرة المحاسبةÙ	

نسخة لدائرة الموازنة و مراقبة لتسيير؛
نسخة لمصلحة التحصيل.

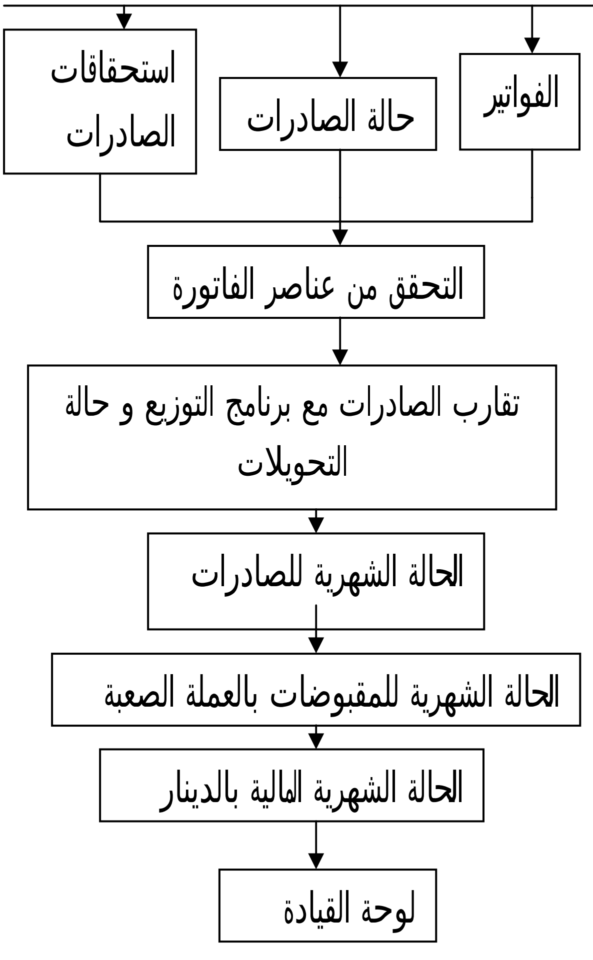
* دائرة الخزينة، مصلحة التحصيل؛
- الحصول على نسخة من فاتورات الزبائن؛
- الحصول على الوصل بالاستلام؛
- إعداد استحقاقات الدفع؛
- تطبيق شروط الدفع (حسب العقد المبرم)؛
- الحصول من البنك الخارجي الجزائري حالة الدفع مع تحديد المبالغ و تواريخ القيمة؛
- الحصول من البنك الخارجي الجزائري للاشعارات بالدين
المبالغ بالعملة الصعبة؛
المبالغ بالدينار؛
تواريخ القيمة.
- مراقبة الاستحقاقات "استحقاقات الدفع"
- تسجيل الإشعار بالدين في النظام المحاسبي؛
- إدخال عناصر الإشعار بالدين في النظام الخاص بالقسم لترصيد حساب الزبائن؛
- إرسال نسخة من الإشعار بالدين للمحاسبة
- إعداد و تسجيل فاتورات فوائد التأخير بالنظام المحاسبي الخاص بالقسم.



* دائرة المحاسبة:
- الحصول على نسخة من فاتورات الزبائن؛
- الحصول على نسخة من الإشعار بالدين؛
- التحقق من توافق عناصر الفاتورة مع الإشعار بالدين؛
- حالة الحقوق من حساب الزبائن؛
- تحليل الزبائن.



*دائرة الموازنة و مراقبة التسيير:
- تتحصل على:
استحقاقات الصادرات؛
حالة الصادرات؛
فواتير البيع؛
- التحقق من عناصر الفاتورة؛
- مقاربة الصادرات مع برنامج الـ ع و حالة التحويلات؛
- إعداد الحالة الشهرية للصادرات؛
- إعداد الحالة الشهرية للمقبوضات بالعملة الصعبة؛
- إعداد الحالة الشهرية المالية بالدينار؛
- إعداد لوحة القيادة.



المصدر: من إعداد الباحث.

المطلب الثالث: ملؤ قائمة الاستقصاء الخاصة بالدورة "مبيعات - مقبوضات".

بالإضافة إلى الوصف الكتابي للإجراءات و خريطة التدفق، قمنا بملئ قوائم استقصاء مغلقة و التي تكون الإجابة فيها "بنعم" أو "لا".

الجدول رقم (ď-Ď) قائمة استقصاء خاصة بالدورة "مبيعات-مقبوضات".

رقم	تحديد نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا	لا يمكن تطبيقها	ملاحظة
١	١-٠ هل يفترض وجود عقد أو طلبية قبل البدأ في أي عملية توزيع؟	X			
č	٠-č هل يتم إعداد قبل كل عملية توزيع؟ وثيقة (تقرير النشاط، توزيع نشاط)	X			وثائق الشحن (ورقة الزمن، سند الشحن، تيلكس الشحن)
	١-č هل الوثائق ترقم مسبقا؟		X		
	č-č هل توجد مراقبة لعملية ترقيم الوثائق التنفيذية للأعمال؟			X	
	Ď-č هل الوثائق التنفيذية يصادق عليها:				
	- مسؤول من الشركة؟	X			
	- ممثل للزبون؟	X			سند الشحن يمضى من طرف قائد السفينة و ممثل الزبون و مسؤول الميناء.
Ď	٠-Ď هل يتم تنفيذ مراقبة للتأكد من وجود الفاتورات لكل الوثائق التنفيذية و العكس؟	X			مقاربة الفاتورات مع برنامج الشحن و برنامج ال ع و وثائق الشحن.
ď	٠-ď هل يتم التحقق من عناصر الفاتورة مع عناصر العقد؟	X			
	١-ď هل يتم التأكد من الصحة الحسابية للفاتورات؟	X			

٥	٥-٠ هل يتم المصادقة على الفاتورات من طرف مسؤول؟	X			
	٥-١ هل يتحقق هذا المسؤول من: - وجود الوثائق التنفيذية.	X			
	- أن الرقابة المنفذة في ٤-٠ و ٤-١ المذكور أعلاه يتم تنفيذها.	X	X		
٦	٦-٠ هل الفاتورات مرقمة مسبقا؟				الرقم معطى مباشرة من طرف النظام الآلي (فوترة آلية)
٧	٧-٠ هل يتم إعداد الفاتورات الدائنة على أساس شكاوى مكتوبة من طرف الزبائن؟		X		في حالة فوارق في الكميات هناك تقرير الشحن و رسالة تحفظ. في حالة أخطاء في تغيير الكميات طلب معلومات تكميلية.
	٧-١ هل الفاتورات الدائنة يصادق عليها المسؤول؟	X			المصادقة من طرف رئيس دائرة العمليات.
	٧-٢ هل الفاتورات الدائنة مرقمة مسبقا؟	X			رقم معطى من طرف النظام الآلي إلا بالنسبة لدائرة عمليات الغاز الطبيعي المميع (ترقيم يدوي).
٨	٨-٠ هل يتم تنفيذ رقابة للتأكد من أن كل الفاتورات تم تسجيلها؟	X			مقاربة الفاتورات مع حالة المبيعات المصدرة من طرف النظام الآلي.
	٨-١ هل يتم تنفيذ مراقبة للتأكد من أن كل أرقام الفاتورات تخضع لمتابعة محاسبية؟	X			مقاربة الفاتورات مع حالة المبيعات المصدرة من طرف النظام الآلي.
٩	٩-٠ هل يتم تنفيذ مراقبة للتأكد من أن كل الفاتورات الدائنة تسجل محاسبيا؟	X			مقاربة الفاتورات مع حالة المبيعات المصدرة من طرف النظام الآلي.

	٩-١ هل يتم تنفيذ مراقبة للتأكد من أن كل أرقام الفاتورات الدائنة تخضع لمتابعة حسابية؟	X			مقاربة الفاتورات مع حالة المبيعات المصدرة من طرف النظام الآلي.
١٠	١٠-٠ هل هناك موافقة للتسجيل المحاسبي للعمليات المتنوعة (غير العمليات الخاصة بالمقبوضات و الفاتورات الدائنة) من طرف مسؤول مؤهل؟	X			رئيس دائرة المحاسبة.
١١	١١-٠ هل هناك حساب مفصل لكل زبون؟ ١١-١ حسابات الزبائن يتم مسكها من طرف شخص مستقل عن: - الخزينة. - مصلحة الفوترة.	X X X			بالعملة الصعبة و بالدينار. فاتورة مدخلة في النظام من طرف دائرة العمليات، التحصيل من طرف دائرة الخزينة و متابعة الحسابات من طرف دائرة المحاسبة.
١٢	١٢-٠ هل يتم إصدار موازنة لحساب الزبائن بصفة دورية؟ ١٢-١ مجموع موازنة حسابات الزبائن يتم مقاربته مع دفتر الأستاذ كل شهر؟ ١٢-٢ هل هناك مقاربة لموازنة حسابات الزبائن مع دفتر الأستاذ من طرف شخص خارجي عن الشخص المكلف بمسك حسابات الزبائن؟	X X X			دائرة الموازنة و مراقبة التسيير (موظف)
١٣	١٣-٠ هل يتم إعداد بصفة دورية موازنة للحقوق حسب أقدميتها؟ ١٣-١ هل يتم فحص هذه الموازنة من طرف شخص مؤهل؟		X X		

	č-١Ď هل يتم استعمال هذه الموازنة لتذكير الزبائن الذين سجلوا تأخر في الدفع؟		X		
١ď	٠-١ď هل يتم إرسال كشف شهري للزبائن؟		X		
١٥	٠-١٥ هل توجد سياسة معدة من طرف الشركة تستعمل لإعداد مؤونات الحقوق المشكوك فيها؟		X		
	أسئلة إضافية:				
	٠-١đ هل يتم إعداد إحصائيات للمبيعات موجهة للمديرية العامة؟	X			
١đ	١-١đ هل يتم مقارنة هذه الإحصائيات بصفة دورية مع المبيعات المسجلة فعلا بالمحاسبة؟	X			
	٠-١Ē هل توجد رزنامة تسمح بإعداد و إرسال الفواتير في آجال معقولة؟		X		إرسال سريع مع وصل بالاستلام.
١Ē	١-١Ē هل يقوم شخص مؤهل بالتحقق من احترام رزنامة الفواتير؟		X		دائرة الموازنة و مراقبة التسيير تقارب الفاتورات مع برنامج الـ ع و تعد لوحة القيادة و كل تأخر في الفوترة يظهر انطلاقا من هذه الوثائق.
	٠-١٨ هل يتم متابعة حالة التقدم في الأعمال بصفة دورية؟		X		
	١-١٨ هل يتم إعداد وثيقة لحالة التقدم في الأعمال و إرسالها للمديرية العامة؟		X		
	č-١٨ هذه الوثيقة هل تظهر التأخرات				

١٨	الملاحظة؟		X		

المصدر: ملؤ الإجابات من طرف الباحث, Questionnaire de contrôle interne, SONATRACH

و بالعلم أن الإجابات بـ "نعم" تمثل نقاط قوة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية و الإجابات بـ"لا" تمثل نقاط ضعف، طبعا بعد التأكد منها، و ما يمكن استنتاجه هو:

- بالنسبة للسؤال (١-٣) و الخاص بترقيم الوثائق فلا يمكن اعتباره نقطة ضعف في النظام خاصة و نحن نعلم أن الوثائق الأساسية لعملية البيع ترقم كالفاتورة و ترقم بطريقة آلية، أما بالنسبة للوثائق التي لا ترقم فرغم غياب الترقيم فهي معروفة و لأي ملف أو زبون تتعلق.

- بالنسبة للسؤال (٤-١٠) و الخاص بالترقيم المسبق للفواتير لا يقوم به موظف معين بل الترقيم هو آلي أي الفوترة آلية مع وجود موظف يقوم بمراقبة الفواتير الواردة من الآلة.

- بالنسبة السؤال (٣-٧) يجب التأكيد على طريقة الترقيم بالنسبة لفوترة الغاز الطبيعي المميع التي تتم بطريقة يدوية أي احتمال حدوث أخطاء.

- بالنسبة للسؤال (١٥) نسجل عدم إعداد موازنة للحقوق فهذا يمثل نقطة ضعف لأن هذه الموازنة تسمح باستخراج الحقوق غير المستحقة و بالتالي متابعتها.

- بالنسبة للسؤال(١٧) نلاحظ عدم وجود رزمانة للفواتير و لكن يجب التأكيد على أن الفواتير ترسل إرسالا سريعا مع وصل بالاستلام. Envoi recommandé avec accusé de réception

- بالنسبة للسؤال (١٨) نسجل عدم وجود متابعة لحالة التقدم في الأعمال و بالتالي سنأخذ هذه النقطة عند القيام بالتقييم النهائي للدورة "مبيعات -مقبوضات".

لقد قامت هذه القائمة من الأسئلة بإظهار مجموعة من نقاط القوة و الضعف و التي هي نظرية و التي يجب التأكد منها عند القيام بتقييم الدورة.

المبحث الثالث: تقييم الدورة "مبيعات- مقبوضات" لقسم تصدير الغاز.

لقد قمنا في المبحث السابق بوصف الدورة محل التقييم باستعمال مجموعة من الأدوات التي تطرقنا إليها في الجانب النظري و سنقوم من خلال هذا المبحث بتقييم الدورة "مبيعات- مقبوضات" و ذلك انطلاقا من الوصف الذي تطرقنا له سابقا.

لذا سنتطرق من خلال هذا المبحث و المتعلق بتقييم الدورة محل التقييم إلى التقييم الأولي للدورة "مبيعات- مقبوضات" في المطلب الأول و من ثم التقييم النهائي للدورة "مبيعات -مقبوضات" في المطلب الثاني، و أخيرا الملاحظات المسجلة و التحسينات المقترحة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: التقييم الأولي للدورة "مبيعات-مقبوضات" لقسم تصدير الغاز.

من أجل التقييم الأولي للإجراءات، قمنا بافتراض حالات سهو و التي قمنا بمعالجتها، لنرى إن كانت هذه المعالجة هي التي تظهر إمكانية حدوث هذه الأخيرة أم لا.

أولا: كـــــــمالة التسجيلات.

١- *سهو في تسجيل شحن لغاز طبيعي مائع أو لغاز بترولي مائع:*

إن حدوث هذا النوع من السهو لا يمكن نظريا خاصة إذا علمنا أن عملية الشحن تكون على أساس برنامج الشحن و المعد من طرف مصلحة التسيير لدائرة العمليات، و كذلك برنامج البيع (شحن بواخر الزبائن)، فدائرة العمليات -مصلحة التسيير- تقوم بمقارنة ما بين ما تم تسجيله من طرف الفروع أو الوحدات المينائية (بأرزيو و سكيكدة) التابعة لها و برنامج الشحن و برنامج البيع المعد من طرفها.

٢- *سهو في تسجيل فاتورة بيع الغاز (التسجيل المحاسبي):*

إن حدوث سهو في تسجيل فاتورة بيع مستحيلة الحدوث نظريا لأن دائرة العمليات -مصلحة التسيير- تقوم بإعداد الفاتورة مباشرة بعد استلام وثائق الشحن من طرف الوحدات المينائية، فمصلحة التسيير تدخل عناصر الفاتورة في النظام المحاسبي الخاص بالقسم مباشرة عند إصدار الفاتورة، فإصدار الفاتورة يعني تسجيل الفاتورة في النظام المحاسبي الخاص بالقسم.

٣- *سهو في تسجيل فاتورة دائنة أو فاتورة تكميلية:*

إن إعداد الفاتورات الدائنة و الفاتورات التكميلية يتم من طرف مصلحة التسيير التابعة لدائرة العمليات في حالة وجود خطأ بالفاتورة الأصلية (الأولى)، هذا يتم بطريقة تلقائية، كما تقوم المصلحة

بتعديل برنامج البيع في حالة ما إذا كان الخطأ يخص الكميات (غالبا الأخطاء تخص الكميات لأن الأسعار تكون محددة مسبقا بتعليمة و يكون معلن عليها بالعقد المبرم مع الزبون).

فعند حدوث سهو فإن الأخطاء تظهر من خلال القيام بتقارب بين برنامج الشحن و برنامج البيع الذي لا يتم تعديله في حالة عدم تسجيل فاتورة دائنة أو فاتورة تكميلية.

ب- شحن *أو نزع للغاز دون فوترته:*

بما أن احتمال حدوث سهو في تسجيل شحن أو نزع غاز طبيعي مميع أو غاز بترولي مميع لا يمكن أن يحدث، و بالتالي هناك إعداد لوثائق الشحن التي ترسل إلى دائرة العمليات -مصلحة التسيير- و مباشرة و انطلاقا من وثائق الشحن يتم إعداد الفاتورات.

ج- *عدم التسجيل المحاسبي لفاتورة تكميلية أو دائنة:*

إن إدخال عناصر الفاتورة التكميلية أو الفاتورة الدائنة لإصدارها يؤدي إلى تسجيل الفاتورة بصفة تلقائية في النظام المحاسبي الخاص بالقسم، الشيء الذي يجعل حدوث هذا النوع من السهو مستحيل، إلا بالنسبة للغاز الطبيعي المميع و الذي له فاتورة خاصة به تعد يدويا.

د- *عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات الخاصة بالتحصيلات في حساب الزبائن:*

إن عملية الدفع التي يقوم بها الزبون تتم عن طريق البنك الخارجي الجزائري و بالتالي تظهر في الكشف الذي يرسله بصفة دورية للشركة -دائرة الخزينة- و بالتالي حتى في حالة عدم التسجيل فيمكن أن يظهر المشكل انطلاقا من الكشف و بالتالي تسويته بعد القيام بالمقاربة البنكية.

هـ- *عدم إعداد الفاتورات الخاصة بفوائد التأخير:*

إن إعداد الفاتورات الخاصة بفوائد التأخير من طرف مصلحة التحصيل التابعة لدائرة المحاسبة تقوم به مباشرة بعد مراجعة التواريخ المسجلة بالفاتورات مع حالة الدفع و إيجاد اختلاف بينهما.

ثانيا: حقيقة التسجيلات:

١-*تسجيل عملية بيع الغاز غير منفذة:*

إن تسجيل لعملية بيع الغاز غير منفذة لا يمكن أن يحدث نظرا لتعدد الإجراءات المتعلقة بعملية البيع، فعملية البيع أو تسجيلها يبدأ من إعداد برنامج الشحن إلى إعداد برنامج البيع و إرسال الوحدات المينائية لوثائق الشحن لمصلحة التسيير التابعة لدائرة العمليات.

٢- *عدم إيجاد خطأ موجود بالفاتورات:*

إن مراقبة عناصر الفاتورة يتم أولا من طرف دائرة العمليات -مصلحة التسيير- و مقارنتها مع المعلومات الموجودة بوثائق الشحن مع تصحيح الخطأ إن وجد عن طريق إعداد فاتورة دائنة أو فاتورة تكميلية كما أن عملية مراقبة عناصر الفاتورة يتم كذلك من طرف دائرة الموازنة و مراقبة التسيير.

٣- *التسجيل لعملية خزينة غير منفذ:*

هذه الحالة لا يمكن لها أن تحدث نظرا لقيام دائرة الخزينة بمقارنة بنكية بين الكشف المرسل من طرف البنك الخارجي الجزائري و السجلات المحاسبية(يومية الخزينة)، هذه المقارنة تنفذ شهريا.

٤- *عدم إيجاد خطأ في التسجيل المحاسبي:*

إن هذه الحالة لا يمكن أن تحدث نظرا لمقارنة المعلومات المحاسبية مع حالة المبيعات المعدة من طرف دائرة العمليات -مصلحة التسيير- و كذلك مع حالة الصادرات التي تقوم بإعدادها دائرة الموازنة و مراقة التسيير (مراقبة العملية بين الفاتورة و الإشعار بالدين"التحميل و المبلغ" منفذ من طرف دائرة التسيير).

ثالثا: استقلالية السنوات المالية.

١- *ربط خاطىء لإيرادات السنة المالية:*

مقاربة الفاتورات المسجلة محاسبيا تقوم به دائرة الموازنة و مراقبة التسيير الشيء الذي يجعل حدوث هذا النوع من السهو مستحيلا "تقارب الفاتورات مع الموازنة الشهرية للشحن" و هكذا تتأكد من أن كل فاتورات السنة سجلت في السنة الموافقة لها.

٢- *غياب أو نقص في المؤونات في نهاية السنة المالية لعدم وجود وثائق:*

لا يمكن أن يكون نقص في المؤونات راجع لعدم وجود وثائق نظرا لما تتركه عملية البيع من وثائق الشحن وفاتورة بيع و كذلك التذكيرات التي ترسل للزبون في حالة عدم دفعه، فهذه الوثائق فقط تكفي لتشكيل مؤونة في حالة وجود احتمال عدم دفع الزبون.

المطلب الثاني: التقييم النهائي للدورة "مبيعات- مقبوضات" لقسم تصدير الغاز.

إن الوصول إلى التقييم النهائي للدورة تم بالقيام بمجموعة من الرقابات على عدد معين من الزبائن و التي اختيرت بطريقة عشوائية أي باستعمال عينات غير إحصائية.

قائمة الزبائن تم اختيارها انطلاقا من ثلاثة مصادر مختلفة للمعلومات و المتمثلة في:

- ملفات الزبائن بدائرة الموازنة و مراقبة التسيير.
- حالات البيع الخاصة بالتصدير و الموجودة على مستوى دائرة المحاسبة.
- سجل استحقاقات الحقوق و الممسوك من طرف مصلحة التحصيل.

عدد الزبائن الذي تم اختياره في العينة هو 25 زبونا و الموزع حسب المواد المصدرة (الغاز الطبيعي الغاز الطبيعي المميع، الغاز البترولي المميع).

الزبائن	الغاز الطبيعي	الغاز الطبيعي المميع	الغاز البترولي المميع
عدد الزبائن	٠٥	١٠	١٠

و منه انتقلنا إلى دائرة عمليات الغاز الطبيعي و أخذنا خمسة ملفات، و دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميع و أخذنا عشرة ملفات و أخيرا إلى دائرة عمليات الغاز البترولي المميع و أخذنا عشرة ملفات، و هذا حسب الأسماء الموجودة بالقائمة المختارة مسبقا.

و عليه قمنا بمجموعة من الاختبارات أو الرقابات على هذه الملفات، كما يجب التأكيد على أن أسماء الزبائن لا يمكن إعلانها و طريقة تحديد أسعار البيع لم تخضع لأي فحص نظرا لسرية المعلومات المتعلقة بالزبائن و الأسعار.

أولا: اختبار تطبيق إجراءات بيع الغاز البترولي المميع.

من أجل اختبار إجراءات بيع الغاز البترولي المميع قمنا بمجموعة من الرقابات على ملفات الزبائن و التي هي بمثابة اختبارات الديمومة، هذه الرقابات متمثلة في:

١/ التأكد من أن ملفات الزبائن تحتوي على: العقد، ورقة تحديد تاريخ البيع، وثائق الشحن (ورقة الزمن، سند الشحن، تيلكس الشحن)، تعليمة تسييرية للسعر المطبق و نسخة من الفاتورة.

2/ عمليات البيع المنفذة من طرف الزبائن كانت مبرمجة.

3/ وثائق الشحن المرسلة من طرف الوحدات أو الفروع المينائية، وصلت في حدود 48ساعة.

4/ إعداد الفاتورات مباشرة بعد تسليم وثائق الشحن.

٥/ الكميات المفوترة مطابقة للكميات المذكورة و المدونة بوثائق الشحن؛

٦/ الأسعار المطبقة في عملية الفوترة هي تلك المذكورة في التعليمة التسييرية؛

٧/ الفاتورة الدائنة أو التكميلية مصادق عليها و مراقبة من طرف مسؤول من الدائرة؛

٨/ الفاتورة مرسلة إلى الزبون عن طريق "إرسال سريع مع وصل الاستلام"؛

٩/ الفواتير مرسلة إلى مصلحة التحصيل ترسل بقائمتين طبق الأصل مع نسخة ترجع لدائرة العمليات.

و فيما يلي جدول يظهر النتائج التي توصلنا إليها إثر الرقابات المنفذة على الملفات المختارة.

الجدول رقم (٣-٥): ورقة الاختبارات المنفذة على مستوى دائرة عمليات الغاز البترولي المميع حول تطبيق إجراءات البيع.

البيان	الرقابات المنفذة									الملاحظات
	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	
١- الزبون -A-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	غياب ورقة الزمن.
٢- الزبون -B-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	ثلاثة نسخ للفاتورة في الملف
٣- الزبون -C-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	خمسة نسخ للفاتورة في الملف.
٤- الزبون -D-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	شكل ورقة الزمن مختلفة عن تلك الموجودة في ملف الزبون -A-
٥- الزبون -E-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	/
٦- الزبون -F-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	غياب وثيقة مكتوبة عن السعر المطبق.
٧- الزبون -G-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	غياب ورقة الزمن، أربع نسخ للفاتورة.
٨- الزبون -H-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	ثلاثة نسخ للفاتورة في الملف.
٩- الزبون -I-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	/
١٠- الزبون -J-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	شكل ورقة الزمن مختلف عن تلك الموجودة في ملف الزبون -B-

المصدر: من إعداد الباحث.

ملاحظة:

X= رقابة منفذة.

أرقام الرقابات المنفذة ١، ٢، ٣...٩ هي تلك الأرقام المستعملة لترتيب الرقابات.

مثلا (č): عمليات الـ ع المنفذة من طرف الزبائن كانت مƎمجة.

(Ď): وثائق الشحن المرسولة من طرف الوحدات المينائية وصلت في حدود čď ساعة.

ثانيا: اختبار تطبيق إجراءات بيع الغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميع.

لقد قمنا على مستوى هذƍ الدوائر-دائرة عمليات الغاز الطبيعي و دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميّع- بالرقابات التالية على ملفات الزبائن المختارة:

(١)- ملف الزبائن Ʒتوي على: العقد، ورقة تحديد تاريǸ الـ ع، وثائق الشحن، نسخة للفاتورة، تعليمة تسييرية للسعر المطبقǗ

(č)- عمليات الـ ع المنفذة كانت مƎمجةǗ

(Ď)- وثائق الشحن تصل إلى الدائرة في حدود čď ساعةǗ

(ď)- إعداد الفاتورة يتم مباشرة بعد وصول أو استلام وثائق الشحنǗ

(٥)- الكميات المفوترة مطابقة للكميات المذكورة و المدونة بوثائق الشحنǗ

(đ)- الأسعار المطبقة للفوترة هي تلǬ المذكورة بالتعليمة التسييريةǗ

(Ē)- الفاتورة الدائنة أو التكميلية مراقبة و مصادق عليها من طرف مسؤولǗ

(٨)- الفاتورة المرسولة للزبوȇ عن طريق "إرسال سريع مع وصل الاستلام"Ǘ

(٩)- الفاتورات المرسولة لمصلحة التحصيل تدوȇ بقائمتين طبق الأصل مع نسخة إلى دائرة العمليات.

و فيما يلي جدول يظهر النتائج المتوصل إليها إثر الرقابات المنفذة على الملفات المختارة

الجدول رقم (đ-Ď): ورقة الاختبارات المنفذة على مستوى دائرة عمليات الغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميع حول تطبيق إجراءات البيع.

البيØØØان	الرقØØابات المنØØفذة									ملاحØØØØØظة
	١	č	Ď	ď	٥	đ	Ē	٨	٩	
١- الزبون K	X	X	X	X	X	X	X	X	X	Rسة نسÑ للفاتورة في الملف.
č- الزبون L	X	X	X	X	X	X	X	X	X	/
Ď- الزبون M	X	X	X	X	X	X	X	X	X	السعر المطبق هو سعر الفصل الثاني لØ č٠٠Ď
ď- الزبون N	X	X	X	X	X	X	X	X	X	/
٥- الزبون O	X	X	X	X	X	X	X	X	X	/
đ- الزبون P	X	X	X	X	X	X	X	X	X	السعر المطبق هو سعر الفصل الثاني لØ č٠٠Ď
Ē- الزبون Q	X	X	X	X	X	X	X	X	X	/
٨- الزبون R	X	X	X	X	X	X	X	X	X	أربعة نسÑ للفاتورة في الملف
٩- الزبون S	X	X	X	X	X	X	X	X	X	ثلاثة نسÑ للفاتورة في الملف
١٠- الزبون T	X	X	X	X	X	X	X	X	X	/
١١- الزبون U (الغاز الطبيعي)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	ثلاثة نسÑ في الملف ١٠ أيØام تأخر لإرسال وثائق الـ ع
١č- الزبون V (الغاز الطبيعي)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	٠đ أيØام تأخر لإرسال وثائق الـ ع
١Ď- الزبون W (الغاز الطبيعي)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	٠٨ أيØام تأخر لإرسال وثائق الـ ع
١ď- الزبون X (الغاز الطبيعي)	X	X	X	X	X	X	X	X	X	السعر المطبق هو سعر الفصل السابق ٠٥ أيØام تأخر لإرسال وثائق الـ ع
١٥- الزبون Y (الغاز الطبيعي)										٠٨ أيام تأخر لإرسال وثائق الـ ع

المصدر: من إعداد الباحث.

ملاحظة: X : رقابة منفذة.

أرقام الرقابات المنفذة ((١)، (č)، (Ď)...(٩)) هي تلÕ الأرقام المستعملة لترتيب الرقابة.

ثالثا: اختبار تطبيق إجراءات التحصيل، الخزينة و المحاسبة للمواد المصدرة.

انطلاقا من ملفات الزبائن المختارة كعينة من دائرة عمليات الغاز و دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميع و دائرة عمليات الغاز البترولي المميع، قمنا بمجموعة من الرقابات لاختبار إجراءات التحصيل، الخزينة و المحاسبة، هذ٥ الرقابات متمثلة في:

(١)- كل الفاتورات التي Ž إصدارها سجلت في سجل الاستحقاقاتÚ

(č)- تطابق تاريǸ الاستحقاق مع ǔجال الدفع (ǡالبا سبعة أيام بعد وصول الفاتورة للزبوȷ، أو حسب بنود العقد المƎم)Ú

(Ď)- إعداد و إصدار فاتورات فوائد التأخير لكل عملية دفع متأخرةÚ

(ď)- تذكير الزبوȷ في حالة عدم دفعه حسب اǿجال المتفق عليهاÚ

(٥)- المبالƞ المذكورة بالإشعار بالدين مطابقة لتلŌ المذكورة بالفاتورةÚ

(đ)- تحويل المبالƞ من العملة الصعبة إلى الدينار Ž بدوȷ أخطاءÚ

(Ē)- تواريǸ القيمة المذكورة بالإشعار بالدين للمقبوضات تتطابق مع تلŌ المذكورة في حالات الدفع المرسولة من طرف البنŌ الخارجي الجزائريÚ

(٨)- تسجيل المقبوضات في المحاسبة من طرف دائرة الخزينة يتم في تواريǸ حدوثها(في النظام المحاسƑ الخا ǎ بالقسم و نظام المؤسسة)Ú

(٩)- تسجيل فواتير البيع في حساب الزبائن و حساب النواتج (في النظام الخا ǎ بالقسم و نظام المؤسسة "المحاسƑ")Ú

(١٠)- الوثائق المستعملة لتسجيل العمليات المحاسبية يتم مراقبتها و المصادقة عليهاÚ

(١١)- حساب الزبائن يتم مقارنته مع سجل الاستحقاقات لمصلحة التحصيلÚ

(١č)- مقارنة الصادرات مع برنامج ال ع و حالة تحويلات العملة الصعبة.

و فيما يلي جدول يظهر النتائج المتوصل إليها إثر الرقابات المنفذة على الملفات المختارة.

الجدول رقم (٧-٣): ورقة الاختبارات المنفذة على مستوى مديرية المالية حول تطبيق إجراءات تحصيل، خزينة و محاسبة.

البيان	الرقابات المنفذة												الملاحظات
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)	(٩)	(١٠)	(١١)	(١٢)	
١- الزبون A	X	X	X	Xد	X	X	Xأ	X	Xب	X	Xج	X	فرق يومين في تاريخ القيمة بين حالة الدفع و الإشعار بالدين
٢- الزبون B	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق يومين، فاتورتين من جانفي مسجلة محاسبيا في فيفري
٣- الزبون C	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق خمسة أيام، فاتورة فائدة أفريل معدة في ٢٠٠٣/٠٦/٠٢
٤- الزبون D	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	تواريخ وصل الاستلام الفاتورات غير واضحة أو الوصل بدون تاريخ.
٥- الزبون E	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق أربعة أيام
٦- الزبون F	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فاتورة الشهر جانفي مسجلة محاسبيا في مارس ٢٠٠٣.
٧- الزبون G	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق ثلاثة أيام، فاتورة فبراير مسجلة محاسبيا في أفريل.
٨- الزبون H	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق ثلاثة أيام، فاتورة الفائدة لفيفري معدة ٢٠٠٣/٠٥/١٦.
٩- الزبون I	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق ثلاثة أيام، فاتورة الفائدة لأوت معدة ٢٠٠٣/١٢/١١.
١٠- الزبون J	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق أربعة أيام، فاتورتين من شهر جوان مسجلة محاسبيا في أوت
١١- الزبون K	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق يومين، فاتورة الفائدة لشهر أوت معدة في ٢٠٠٣/١٢/١١
١٢- الزبون L	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق خمسة أيام
١٣- الزبون M	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق ثلاثة أيام، فاتورة مارس مسجلة محاسبيا في أفريل

الزبون N -Čď	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق ثلاثة أفريل، فاتورة الفائدة لشهر سبتمƎ معدة في č٠٠Ď/١č/١١
الزبون O -ČĐ	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق أربعة أيام، فاتورة الفائدة لشهر سبتمƎ معدة في č٠٠Ď/١č/١١
الزبون P -١đ	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق Rسة أيام
الزبون Q -١Ē	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق Rسة أيام، فاتورة الفائدة لشهر ماي معدة في č٠٠Ď/٠٨/٠č.
الزبون R -١٨	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق Rسة أيام
الزبون S -١٩	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق ثلاثة أيام
الزبون T -č٠	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق أربعة أيام، فاتورة فائدة أكتوبر معدة في č٠٠Ď/١č/١١.
الزبون U -č١ الغاز الطبيعي	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق Rسة أيام، فاتورة مارس مسجلة Ʈاسبيا في ماي.
الزبون V -čč الغاز الطبيعي	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق يومين، فاتورة أكتوبر مسجلة في ديسمƎ.
الزبون W -čĎ الغاز الطبيعي	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق يومين، فاتورة فائدة شهر أكتوبر معدة č٠٠Ď/١č/١١.
الزبون X -čď الغاز الطبيعي	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق Rسة أيام.
الزبون Y -č٥ الغاز الطبيعي	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	فرق يومين، فاتورة سبتمƎ مسجلة Ʈاسبيا في أكتوبر

المصدر: من إعداد الباحث.

ملاحظة: X رقابة منفذة.

- أرقام الرقابات

المنفذة ((١)، (٢)، (٣)...(١٢)) هي تلك الأرقام المستعملة لترتيب الرقابات.

- (أ): الفرق بين تواريخ القيمة المسجلة للحالات الدفع المرسلة من طرف البنك الخارجي الجزائري و التواريخ المسجلة بالإشعار بالدين تتراوح بين يومين و خمسة أيام لكل زبائن قسم تصدير الغاز.

- (ب): فاتورات الزبائن تسجل محاسبيا في النظام المحاسبي للمؤسسة بعد وصول الإشعار بالدين أي دفع الزبون لدينه، الشيء الذي يؤدي إلى تأخير في تسجيل الفاتورات يتراوح بين شهر و ثلاث أشهر، لم نذكر النظام المحاسبي الخاص بالقسم لأن هذا الأخير تسجل به الفاتورة مباشرة بعد إدخال عناصر الفاتورة لإصدارها في حساب الزبون.

- استعمال مفتاح واحد لكل الزبائن (٤١٠/٩٩٩٩٩٩)

- (ج): الحسابات المساعدة للزبائن لا يتم مقاربتها مع سجل الاستحقاقات الممسوك من طرف مصلحة التسيير.

- حقوق قديمة تظهر دائما في حسابات الزبائن.

- (د): عدم تذكير الزبون لدفع فاتورات فوائد التأخير.

رابعا: نتائج التقييم النهائي.

سمحت لنا الرقابات التي قمنا بها و تطرقنا لها سابقا بإجراء التقييم النهائي للنظام، هذا التقييم النهائي و بالإضافة إلى التأكيد عن نتائج التقييم الأولي و المتعلقة بفرض حالات سهو ذات النتائج الايجابية سمحت لنا باستخراج مجموعة من النقائص في الإجراءات. و ذلك انطلاقا من اختبارات الديمومة التي تسمح بالتأكد من تطبيق نقاط القوة و تحديد نقاط الضعف.

ففيما يلي وثيقة شاملة تعطي النتائج المتوصل إليها من التقييم الأولي و النهائي للرقابة الداخلية على حالات السهو التي قمنا بافترضها.

الجدول رقم (٨-٥): وثيقة شاملة لحالات السهو المفروضة.

	حالات السهو المفروضة	التقييم الأولي إمكانية الحدوث النظرية	اختبارات الديمومة هل حدث السهو ميدانيا	التقييم النهائي نقاط القوة	التقييم النهائي نقاط الضعف	التأثير على الحسابات
1/كمالة التسجيلات	1-1 السهو في تسجيل شحن غاز طبيعي مباع، غاز بترولي مميع. 1-2 سهو في تسجيل فاتورة بيع للغاز. 1-3 سهو في تسجيل فاتورة تكميلية أو فاتورة دائنة 1-4 شحن أو نزع الغاز دون فوترته 1-5 عدم التسجيل المحاسبي لفاتورة دائنة أو فاتورة تكميلية 1-6 سهو في تسجيل محاسبي لبعض من العمليات الخاصة بالتحصيلات في حساب الزبائن 1-7 عدم إعداد الفاتورات الخاصة بفوائد التأخير					الموازنة الشهرية للتوزيع فوترة آلية تسجيل محاسبي آلي
2/حقيقة التنسجيلات	2-1 تسجيل عملية بيع الغاز غير منفذة 2-2 التسجيل لعملية خزينة غير منفذة (تحصيل). 2-3 عدم اكتشاف خطأ موجود بالفاتورات 2-4 عدم اكتشاف خطأ في التسجيل المحاسبي					
3/انقطاع في التسجيلات	3-1 ربط خاطئ للإيرادات أو أعباء السنة المالية 3-2 غياب أو نقص المؤونات في نهاية السنة المالية لعدم وجود وثائق					

المصدر: من إعداد الباحث.

و كما ذكرنا سابقا، فالاختبارات أو الرقابات التي قمنا بها سمحت لنا بإظهار مجموعة من النقائص في الإجراءات.

و فيما يلي جدول يلخص النتائج المتوصل إليها إثر الرقابات المنفذة، أي النتائج المتوصل إليها بعد التقييم النهائي للإيث خصص العمود الأول من الجدول للملاحظة المسجلة من الإجراء و العمود الثاني لإظهار المخالفة لأسس الرقابة الداخلية التي أدت إليها هذه الملاحظة المسجلة، أما العمود الثالث فقد خصص لإبراز النتيجة المحتملة على الرقابة الداخلية، أما العمود الرابع و الأخير فقد خصص لإبراز التأثير المالي للملاحظة المسجلة أو مدى تأثيرها على صحة الحسابات.

الجدول رقم (٣-٩): نتائج التقييم النهائي للدورة "مبيعات- مقبوضات" لقسم تصدير الغاز.

الملاحظة المسجلة من الإجراء	مخالفة لأسس الرقابة الداخلية	النتيجة المحتملة على الرقابة الداخلية	التأثير المالي/ صحة الحسابات
أعوان و موظفو دائرة العمليات يتدخلون في كل الأعمال التسييرية. موظفو دائرة المحاسبة و دائرة الخزينة يقومون بكل الأعمال المتعلقة بالمحاسبة و الخزينة.	غياب تقسيم العمل و المهام	صعوبة تحديد المسؤوليات مع استحالة اكتشاف فوارق في التسيير.	عدم اكتشاف أخطاء في التسجيل المحاسبي منه فالحسابات يمكن لها أن لا تمثل الأصول المادية و المالية للمؤسسة.
مهام و مسؤوليات موظفو مختلف دوائر قسم تصدير الغاز لم يتم وضعها ما عدا مهام رئيس الدائرة.	خلط في الأعمال و المسؤوليات أو حتى تراكم المهام.	عدم تسهيل العلاقات بين مختلف موظفو مصالح المديريات. الأعمال المنتظرة من طرف الموظفون ليست محددة. الذهاب النهائي أو حتى لعطلة لأحد الموظفون يمكن أن تؤثر على الأعمال التسييرية اليومية.	سهو في تسجيل أحد الأصول المادية و المالية في حسابات المؤسسة. إمكانية التخصيص المضاعف أو الدفع مرتين أو حتى تسجيل محاسبي خاطىء.

عدد نسÌ الفواتير الموجودة في ملفات الزبائن تختلف من زبوȷ إلى ǃخر و تتراوdz بين Ď و5 نسÌ. الفاتورة الأصلية تنسÌ بعدد ثلاثة نسÌ.	صعوبة التفريق بين الفاتورة الأصلية و الفواتير الأخرى لعدم استعمال الدمغة المناسبة	نسÌ إضافي للفواتير دوȷ استعمالها.	يؤدي إلى تكاليف إضافية (ورق) و ساعات عمل ǀǀǀلة (فوترة ǃلية).
سعر بيع الغاز البترولي المميع يصل بطريقة شفهية إلى دائرة عمليات الغاز البترولي المميع.	عدم وجود وثيقة مكتوبة لا يسمǴ بترك دليل ما عن التعليمة المعطاة.	صعوبة التحقق من صحة المعلومات و بالتالي التطبيق الحسن للرقابة الداخلية. صعوبة التحقق من أȷ الأسعار الموصولة لدائرة العمليات Ź الموافقة عليها من طرف الأشخاǂ ǀوي الصلاحيات.	
الوثائق المتعلقة بمبيعات البتروكيماويات الغازية لا يتم المحافظة عليها بطريقة حسنة.		صعوبة الوصول و الحصول على المعلومات بطريقة سريعة و ناجعة.	
ملفات الزبائن لا تحتوي على كل الوثائق المكونة للملف مثل ورقة الزمن، تقرير الشحن. الوثائق المستعملة لشحن البتروكيماويات الغازية من طرف الشبكة التجارية بأرزيو و سكيكدة مختلفة من حيث	ǀياب وثيقة هامة تترك الدليل القاطع لوجود عملية Ƭارية.	صعوبة ضماȷ الاستغلال الحسن و متابعة جيّدة لملفات الزبائن. رقابة ǀير ناجعة لنشاطات الشبكات (الوحدات أو الفروع المينائية).	

الشكل.			
المواد المسلمة من طرف قسم تصدير الغاز للسفن من أجل تخفيض درجة حرارة الأحواض للدرجة الملائمة أو حتى التنظيف لا يتم فوترتها.	عدم فوترة المواد الموزعة للسفن.		
تعليمات التسيير المتعلقة بأسعار الغاز الطبيعي المعدة من طرف دائرة التخطيط و نظم المعلومات لقسم تصدير الغاز لا ترسل مباشرة لدائرة عمليات الغاز الطبيعي بينما تصل إلى مديرية تصدير الغاز و الغاز الطبيعي المميع.	عدم وصول هذه التعليمة بطريقة مباشرة لدائرة عمليات الغاز الطبيعي رغم أهميتها البالغة.		خطأ في سعر بيع الغاز الطبيعي. تأخر في فوترة الغاز الطبيعي.
الأسعار التي تستعمل في الفوترة المحددة فصليا من طرف دائرة التخطيط و نظام المعلومات تصل بتعليمة في حدود ٢٠ يوم الأولى من الشهر.	المعلومات لا تصل مباشرة للمصلحة المستعملة لها.	تسوية الفواتير خاصة و أن الأسعار تختلف من فصل لآخر.	تسجيل رقم أعمال مؤقت في الحسابات. احتمال انخفاض الربح المكتسب في حالة ما إذا كان السعر المفوتر ينخفض عن السعر الذي يجب استعماله.
التلكسات الآتية من مركبات الإنتاج أو الزبائن تصل متأخرة إلى المصلحة المستغلة لها.	المعلومات لا تصل مباشرة إلى المصلحة المستغلة لها.		
التلكسات الخاصة	المعلومات لا تصل	تأثير مباشر على الموازنات	

بالتوزيعات اليومية للغاز الطبيعي الآتية من مختلف نقاط الـ ع تصل متأخرة إلى دائرة عمليات الغاز (مصلحة التسيير).	مباشرة إلى المصلحة المستغلة لها	الشهرية لما تم تحقيقه و ما تم فوترته.	
رسالة القرض يتم تسييرها من طرف مصلحة التسيير التابعة لدائرة عمليات الغاز البترولي المميع.	عملية مالية يقوم بها موظفون عمليون غير ماليون، خاصة و أن الماليون هم الذين لهم علاقة مع المؤسسات المالية.	تداخل في مهام الموظفون العمليون و الموظفون الماليون.	قد يؤدي إلى عدم دفع كمية تم توزيعها للزبون.
التسجيل اليدوي للفاتورات الدائنة و الفاتورات التكميلية من طرف مصلحة التسيير لدائرة عمليات الغاز الطبيعي المميع. عناصر الفاتورة التي يتم إدخالها لتسجيلها (التسجيل الآلي) لا يتم مراقبتها من طرف شخص مختلف و مستقل عن عملية الفوترة.	غياب الرقابة و المتابعة للفواتير الدائنة و التكميلية.	التسجيل الآلي للفاتورة الرئيسية التي يتم تعميمها على الفاتورات الدائنة و الفاتورات التكميلية.	احتمال حدوث أخطاء في الفوترة.
استعمال مفتاح (Code)موحد لجميع الزبائن. التسجيل المحاسبي للتحصيلات يتم قبل	- مخالفة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما. - الفاتورات لا تسجل محاسبيا في	-صعوبة تحليل حساب الزبائن. - الحقوق لا يتم تسجيلها في نظام المؤسسة مباشرة بعد إصدار	

حقوق الزبائن. انتظار تحصيل الفاتورات يصل شهر إلى ثلاثة أشهر بعد التسجيل المحاسƑ.	نظام المؤسسة مباشرة بعد إصدارها.	الفاتورات. - حالة الزبائن ليست ƮƸددة.	
مسار المعلومات بداخل مديرية المالية ليƩ معرف بصورة واضحة.	ƹياب تنسيق بين مختلف الدوائر المكونة للمديرية	عدم إمكانية المعالجة الناجعة للمعلومات.	
حقوق ƹير مدفوعة للسنوات المالية السابقة تظهر دائما ƜƜسابات المحاسبة العامة.	- عدم التذكير المباشر للزبائن. - الأصول المالية للمؤسسة لا تخضع لتسيير ناجع.		خسارة معتƎة للمؤسسة، ƜƜيث ƹكن اعتبار هذƋ الحقوق كحقوق لا ƹكن استرجاعها.
تواريƺ القيمة المسجلة ƜƜالات الدفع المرسولة من طرف البنƿ الخارجي الجزائري تختلف عن تلƿ المسجلة بالإشعارات بالدين هذا الاختلاف راجع ƕجال التي يسجلها البنƿ المركزي الجزائري لإرسال أسعار التحويل الحقيقية للعملة الصعبة (من الدولار إلى الدينار) (الاختلاف في التواريƺ يتراوƇ بين يومين و ƦسƠ أيام)			هذا الأخير له تأثير سلƑ على المؤسسة نظرا لƘهمية البالغة لتواريƺ القيمة لحساب الفوائد.

المصدر: من إعداد الباحث.

المطلب الثالث: الملاحظات المسجلة و التحسينات المقترحة.

إن مراجعتنا و تقييمنا للدورة "مبيعات- مقبوضات" سمحت لنا بتسجيل مجموعة من النقائص في الإجراءات و كذلك فوارق في تطبيقها.

كما يجب التأكيد على أن هذه النقائص في الرقابة الداخلية ليس لها تأثير على المعلومات الموجودة بالحالة المالية للقسم.

أهم هذه الملاحظات المسجلة و التي أرفقناها بمجموعة من الاقتراحات التحسينية تتمثل في:

أولا- مديرية عمليات الغاز.

أهم الملاحظات و الاقتراحات الخاصة بهذه المديرية حسب الدوائر تتمثل في:

١- دائرة عمليات الغاز البترولي المميع.

- نقائص و نقاط ضعف سجلت على مستوى فصل المهام و الأعمال بدائرة عمليات الغاز البترولي المميّع، فالأعوان و الموظفين العاملين بهذه الدائرة يتدخلون و يلعبون دور في كل الأعمال التسييرية، هذا ما أدى إلى ظهور نوع من التعدد في مهام الموظفين و الأعوان، هذا يؤدي إلى مشاكل في تحديد المسؤوليات و مشاكل في تحديد أو حتى استحالة إيجاد و اكتشاف فوارق في التسيير،

فالاقتراح يتمثل في التطبيق الحسن لتقسيم العمل و المهام من أجل التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء و تحديد المسؤوليات على كل المستويات.

- غياب وصف كتابي لمهام و أعمال الأعوان و الموظفين بدائرة عمليات الغاز البترولي المميّع، فأعمال رئيس الدائرة و مسؤولياته هي الوحيدة التي تم وصفها و تحديدها.

من أجل تفادي كل خلط في مسؤوليات الأعوان و الموظفين نقترح وضع تحت الطلب كل عون و موظف وصف كامل و دقيق للأعمال و المسؤوليات.

- توزيع فاتورات الزبائن غير معرف، كما أن عدد النسخ التي توضع بملف الزبائن تختلف من زبون إلى آخر و تدور ما بين ٢ إلى ٥ نسخ، كما أن الفاتورات تطبع بثلاثة نسخ الشيء الذي يصعب التفريق بين الفاتورة الأصلية و النسخ الأخرى.

فالاقتراح يتمثل في تحديد عدد النسخ حسب طلب الزبون، البنك و إدارة الجمارك، تعريف طريقة توزيع الفاتورات، و إظهار الفاتورة الأصلية من الفواتير الأخرى و ذلك باستعمال الختم أو الدمغة الملاءمة.

- بعض أسعار البيع الخاصة بمبيعات الغاز البترولي المميّع توصل على شكل شفهي إلى إدارة عمليات الغاز البترولي المميّع، فهذا الأخير يتسبب في عدم ترك دليل مادي حول التعليمة المعطاة من طرف مسؤول إلى مساعديه.

و من أجل التحقق من صحة المعلومة و تطبيق سليم للرقابة الداخلية، نقترحǅ استعمال وثائق مكتوبة و ǁاضاة لكل عملية تسييريةǙ

- فتǴ رسائل القرƅ ƟرǴ في بعض الأحياǇ دوǇ ضمانات من طرف البنǮ الخارجي الجزائري، فالتأكيد لا يصل إلا بعد Ď إلى ο أيام بعد عملية الفتǴ.

فمشاكل هذا النوع من الدفع هو أنا ǽكن أǇ تكوǇ سبب في حدوǫ نزاع كعدم دفع ƥولة، فهذا يتطلب يقظة من الجهتين المعنيتين (الشركة و البنǮ الخارجي الجزائري).

فالاقتراǅ هنا يتمثل في اقتراب مديرية المالية من مصاƁ البنǮ من أجل التكفل ŏذا النوع من العمليات، Ɵدر الإشارة إلى أǇ هذǽ النقطة Ź التطرق إليها من طرف رئيȈ دائرة عمليات الغاز البترولي المميّعǙ

- طريقة الدفع الأكثر استعمالا متمثلة في رسالة القرƅ، و هي مسيّرة من طرف مصلحة التسيير التابعة لدائرة عمليات الغاز البترولي المميّع.

و باعتبار أǇ عملية تسيير رسالة القرƅ هي عملية مالية، فمن رأينا أǇ تتكفل ŏذǽ المهمة مديرية المالية

- الوثائق المستعملة عند شحن البتر وكيماويات الغøازية من طرف الشبكة التجøارية في أرزيøو و سكيكدة ليȈ لها نفȈ الشكل.

نقترحǅ هنا استعمال وثائق من نفȈ المواصفات (الشكل و الحجم) لأهم الوثائق المستعملة في العمليات التجارية.

٢- دائرة عمليات الغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميّع.

أهم الاقتراحات و الملاحظات الخاصة ŏذǽ الدوائر متمثلة في:

- المعلومة المتعلقة بأسعار المواد الطاقوية تتأخر في الوصول، رǣم أǇ مديرية عمليات الغاز لها اشتراك في بنǮ للمعلومات.

فالاقتراǅ هنا يتمثل في إسراع وصول المعلومات الخاصة بالأسعار، و إǯا كاǇ السبب يعود إلى تأخر بنǮ المعلومات في إرسال المعلومة فيستحسن تغيير الاشتراكǙ

- التلكسات المرسلة من طرف الزبائن تصل إلى دائرة عمليات الغاز الطبيعي بتأخر يوم على الأقل، فاستغلال هذه التلكسات يجب أن يكون سريع، خاصة إذا كانت المعلومات التي تحتويها تؤثر على برنامج إنتاج المركب.

فالاقتراح يتمثل في الإرسال السريع للتلكسات إلى الدائرة المعنية خاصة إذا كانت هذه المعلومة تؤثر مباشرة على البرنامج اليومي للإنتاج.

- الملاحظة المتعلقة بتوزيع فاتورات البيع الخاصة بالغاز البترولي المميّع هي نفسها المسجلة لفاتورات الغاز الطبيعي المميّع و الغاز الطبيعي مع نفس الاقتراح.

- تلكسات التوزيع اليومي للغاز الطبيعي و انطلاقا من مختلف نقاط البيع تصل متأخرة إلى دائرة عمليات الغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميّع، هذه التأخرات لها تأثير مباشر على آجال إعداد الموازنات الشهرية لما تم تحقيقه و فوترته.

فالاقتراح بالنسبة لهذه النقطة متمثل في فرض مسؤول دائرة عمليات الغاز على مسؤولي نقاط البيع بإرسال تلكساتهم في الآجال الواجبة.

- بعض من البواخر التي تتعامل مع مديرية النقل البحري تستعمل الغاز المحمل لها كطاقة محركة و الملاحظ أن الكمية المستهلكة من طرف هذه البواخر ليست مفوترة من طرف دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميّع.

- تعليمات التسيير المتعلقة بأسعار الغاز الطبيعي المعدة من طرف دائرة التخطيط و نظام المعلومات لقسم تصدير الغاز لا ترسل مباشرة لدائرة عمليات الغاز الطبيعي رغم أنها تمثل أداة للتسيير لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لأهميتها، فهذه التعليمة تصل إلى مديرية تصدير الغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميّع الشيء الذي يجعلنا نتساءل عن هذا التوجيه.

و بما أن هذه الوثيقة مهمة لدائرة عمليات الغاز الطبيعي فنقترح أن تصل هذه الأخيرة (الوثيقة) مباشرة إلى الدائرة المعنية.

- تحدد الأسعار التي تستعمل في الفوترة فصليا من طرف دائرة التخطيط و نظام المعلومات لقسم تصدير الغاز،هذه الأسعار يعلن عنها عن طريق تعليمات التسيير لدائرة عمليات الغاز الطبيعي و الغاز الطبيعي المميّع في حدود ٢٠ يوم الأولى للشهر الأول بعد كل فصل، فأثناء هذه المدة الأسعار المفوترة هي أسعار الفصل السابق، فإذا افترضنا أن ١٥ فاتورة تمت أثناء ٢٠ يوم الأولى، فكل هذه الفاتورات يجب تسويتها.

و من أجل تفادي هذه العملية (التسوية)، نقترح أن ترسل التعليمة مباشرة إلى دائرة العمليات المعنية و في أسرع الآجال.

ثانيا- مديرية الغاز البترولي المميع.

أهم الملاحظات المسجلة على مستوى هذه المديرية و التحسينات المقترحة متمثلة في:

- مديرية تصدير الغاز البترولي المميّع تعمل بطريقة غير منهجية نظرا لعدم وجود كتّيب لوصف المهام و الأعمال (*)و الإجراءات التي لها علاقة بالدورة "مبيعات – مقبوضات ".

فالاقتراح يتمثل في إعداد كتّيب الإجراءات من أجل تعميم طرق العمل و تسهيلها.

- بالإضافة إلى مهمات التفاوض و إنشاء عقود البيع الخاصة بالغاز البترولي المميع، فدائرة التسيير التجاري تقوم بالبحث عن الزبائن المحتملين من أجل بيع الإنتاج الإضافي الخارج عن المبيعات المتعاقد عليها و كذلك تحليل تطور المواد البتر وكيماوية في السوق و تحديد أسعار البيع الخاص بالغاز البترولي المميّع.

من الأفضل و حسب رأينا، أن تكون المهام الأخيرة و المتمثلة في البحث عن الزبائن المحتملين و تحليل و تحديد أسعار البيع مخولة إلى جزء آخر حتى تأخذ هذه الأخيرة أهميتها نظرا للديناميكية و الحركية التي يتميّز بها السوق.

ثالثا- دائرة المحاسبة.

أهم الملاحظات المسجلة و التحسينات المقترحة متمثلة في:

- لقد تم إنشاء نظام محاسبي مساعد خاص بقسم تصدير الغاز نظرا لعدم إجابة النظام المحاسبي للمؤسسة لحاجيات هذا القسم و تطابقه مع خاصيات هذا النشاط.

فاستعمال مفتاح (code)موحّد للزبائن يصعب من تسيير حساب الزبائن، كما أن النظام معد بشكل يسمح بتسجيل العمليات في نفس وقت إصدار الفاتورة، سواءا كانت بالدينار أو بالعملة الصعبة، لكن المشكل الرئيسي المسجل هو التسجيل المحاسبي للدفع قبل تسجيل حقوق الزبائن و هذا ما يتناقض مع أحد المبادئ المحاسبية المتفق عليها.

- بعض الوثائق المحاسبية المستعملة في النظام المحاسبي المساعد للقسم لا تصدر تحت طلب رئيس دائرة المحاسبة رغم أن هذه الوثائق بالغة الأهمية لما تتركه من أدلة حول كل عمليات البيع و الترحيل و غيرها.

(*) Manuel de description des taches.

فالتساؤل هو ما هي الوثائق المستعملة في حالة غياب الوثائق التي يجب استعمالها و المطلوبة من رئيË الدائرة ؟

- عملية المقاربة (rapprochement)لحساب الزبائن مع سجل الاستحقاقات غير منفذة من طرف مصلحة التحصيل، و هذا لا يسمح بالتحقق من أن كل الحقوق يتم متابعتها متابعة دقيقة.

فالاقتراح متمثل في القيام بتقريب شهري من طرف دائرة المحاسبة لحساب الزبائن مع سجل الاستحقاقات.

- هناك حقوق غير مدفوعة و التي لها علاقة بالسنوات المالية السابقة تظهر بالمحاسبة العامة، هذه الحقوق تمثل عمليات تصدير الغاز الطبيعي المميّع لصالح شركات أجنبية تم إعلان إفلاسها.

في رأينا أنه على مديرية المالية أن تجد حل حتى تقوم بترصيد هذه الحقوق غير المدفوعة و ذلك بتسجيل حساب ٤٩١ حقوق معدومة غير قابلة للتحصيل في جانب المدين و حساب ٤١١ الزبائن في جانب الدائن.

- الوثائق الدالة على تاريخ استلام الزبون للفاتورة (accusée de réception)لا تصل تلقائيا إلى مصلحة التحصيل من أجل تحديد آجال الدفع بسجل الاستحقاقات.

نقترح بأن هذه الوثائق تصل مباشرة إلى مصلحة التحصيل بعد رجوعها.

- فوترة فوائد التأخير تحضر و ترسل للزبائن بتأخير يصل إلى شهر و نصف.

فهنا نتساءل عن حالة ما إذا سجل الزبون تأخير يصل إلى شهر، فهل يدفع هذا الأخير لفوائد التأخير ؟

فالإجابة هي لا ، و بالتالي فعلى مصلحة التحصيل أن لا تتجاوز ١٥ يوم لإرسال فاتورة فوائد التأخير، فهذا يجعل الزبون يسرع في دفع استحقاقاته و دفع معها فوائد التأخير.

- الزبائن لا يذكرون بصفة تلقائية بدفع فوائد التأخير من طرف مصلحة التحصيل في حالة عدم دفعها، و بصفتها تنتمي إلى صنف الحقوق كأي حق آخر و هي ناتجة عن عملية البيع، فعلى المصلحة أن تتابع تحصيل هذه الأخيرة.

- تواريخ القيمة المسجلة لحالات الدفع المرسلة من طرف البنك الخارجي الجزائري تختلف عن تلك المسجلة بالإشعارات بالدين، هذا الإختلاف راجع لآجال التي يسجلها البنك المركزي الجزائري لإرسال أسعار التحويل الحقيقية للعملة الصعبة من الدولار إلى الدينار. فهذا الاختلاف في تواريخ القيمة يتراوح بين يومين و خمسة أيام.

رابعا- دائرة الموازنة و مراقبة التسيير.

أهم الملاحظات المسجلة مع الاقتراحات تتمثل في:

- توثيق و ترتيب الوثائق (archivage) الخاصة بالمبيعات المتعلقة بالغاز البترولي المميّع لا تسمǴ بالوصول و الحصول على المعلومات بطريقة سريعة بالإضافة إلى أǇ حجم الوثائق المتعلقة بمعاملات الغاز الطبيعي المميع مهم.

فالاقتراǳ متمثل في إنشاء نظام ملاءم لتوثيق و ترتيب الوثائق، الشيء نفسه بالنسبة للمعاملات الحديثة و التفكير في استعمال التوثيق و الترتيب عن طريق الفيلم (micro – film)، من أجل الحفاǙ على المعلومات و تسهيل الوصول إليها .

- بعǊض من ملفات الزبائن لا تحتوي على أهǊم الوثائق مثل ورقة الزمن (feuille de temps) و /أو تقرير الشحن .(rapport de chargement)

من أجل أحسن استغلال و تتبع لملفات الزبائن، نقترǳ بأǇ تكوǇ هذǽ الأخيرة كاملة من حيث الوثائق حسب ما تنص عليه الإجراءات المدوّنة.

خلاصة الفصل الثالث:

تعتبر الشركة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات "سوناطراك" من أهم الشركات الوطنية و العمومية، فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال لها يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها و أموالها، و تحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، كما تعتبر المراجعة الداخلية أهم الأدوات الداخلية بالنسبة للشركة و التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام و فعاليته و ذلك بتقييمه و تحديد مدى كفايته.

أما بالنسبة للدورة "مبيعات - مقبوضات" لقسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري (تسويق) و التي قمنا بتقييمها و ذلك بإتباع المراحل المنهجية و التي تطرقنا لها في الجانب النظري من وصف لأنظمة و إجراءات الدورة عن طريق التمعن فيها و استجواب موظفي المؤسسة و استعمال خرائط التدفق، و كذلك التحقق من فهم أنظمة الدورة عن طريق ملئ قائمة استقصاء الخاصة بالدورة و استعمال الطريقة المباشرة أي الاتصال المباشر مع المنفذين و المتدخلين في إجراءات الدورة، و من ثم التقييم الأولي للدورة عن طريق فرز حالات سهو، و في الأخير التقييم النهائي عن طريق تنفيذ اختبارات الدعومة و التي سمحت لنا باستخراج مجموعة من النقائص أهمها:

- غياب وصف كتابي لمهام و أعمال الأعوان و الموظفين بدائرة عمليات الغاز البترولي المميع الشيء الذي أدى إلى نقص في فصل المهام و الأعمال بالدائرة.
- غياب كتّيب لوصف المهام و الأعمال و كذلك الإجراءات على مستوى مديرية تصدير الغاز البترولي المميّع و التي لها علاقة بالدورة "مبيعات - مقبوضات".
- صعوبة الوصول و الحصول على المعلومات على مستوى دائرة الموازنة و مراقبة التسيير و الناتج عن التوثيق و الترتيب غير الحسن للوثائق.

الخاتمة العامة

الخاتــمة:

تولي المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها و تشعبها، و ذلك حفاظا على بقائها و استمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بالحماية حقوق هذه المؤسسات و موجوداتها من شتى أعمال التلاعب و الإهمال و يضمن سير عملياتها و سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء و الغش و التزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيّد و تقسيم بنّاء لمختلف الوظائف و تحديد للمسؤوليات، و على نظام محاسبي سليم و عناصر بشرية و أدوات رقابة ملائمة.

و من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كونها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الأخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها و ضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة و كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف و القصور و التبذير في استخداماتها.

كما تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجع الخارجي و الداخلي، خاصة و أن معايير المراجعة و بالضبط المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني يركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يحدد إطار المراجعة و نطاق الفحص و مدى و نوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، و كذلك طبيعة و مدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها. و يعتمد المراجع الداخلي على هذا التقييم و ذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة و الخاصة بتحسين هذا النظام و تطويره إذا لزم الأمر ذلك.

و تظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة و أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية و الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام و أخيرا كيفية و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام.

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات و نتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- بالنسبة للفرضية الأولى و المتمثلة في توقف نجاح المراجعة علي إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه للمراجعة.

- أما بالنسبة للفرضية الثانية التي تنص على إتباع المراجع لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية و المالية بغية إبداء رأيه الفني بشأنها، فهذه المنهجية تبّين المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة، حيث يتطلب هذا العمل وجود خطة محكمة و حصول المراجع على الأدلة و القرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و المحاسبية و الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة.

- أما الفرضية الثالثة والتي تنص على أن المراجعة الداخلية تابعة للمديرية العامة فهي تحقق أحد معاييرها و التي تهدف إلى استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها و هذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات و المهام المخوّلة لها و يساعد في تنفيذها بإعطاء شرعية أكبر للمراجعة الداخلية نظرا لتبعيتها للمديرية العامة و التي هي بمثابة إدارة عليا.

- أما فيما يتعلق الفرضية الرابعة و المتضمنة ابتعاد المراجعة الداخلية عن وضع الإجراءات الرقابية و تنفيذها، فإشراك المراجع الداخلي في هاتين العمليتين يجعله غير قادر على اختبار و تقييم تلك الإجراءات بموضوعية، فالمراجع الداخلي يقوم بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية و هما تصميم (وضع) النظام من جهة، و فعاليته من جهة أخرى، حيث أن التصميم الجيّد لنظام الرقابة الداخلية هو ذلك التصميم الذي يوفر تأكيدا كافيا بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، و النظام الفعّال هو الذي يحقق ما تم تصميمه.

- أما بالنسبة للفرضية الخامسة أين تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية و تقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي هو اكتشاف نقاط قوّته و نقائصه و بالتالي مدى فعاليته.

- أما الفرضية السادسة و قيام المراجعة الداخلية بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة، فهذه تأتي كنتيجة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي و استخراجه

لنقائص هذا النظام و مدى تطبيق نقاط قوّته، فيقوم في الأخير بتسليم نتائج هذا التقييم على شكل تقرير للمسؤولين المعنيين تحتوي على مجموعة من التحسينات المقترحة.

- أما فيما يتعلق بالفرضية السابعة و الأخيرة و التي تتمثل في مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تعمل على إظهار نقاط القوّة و الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة و تقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصل إلى تصحيح هذا النظام، و الذي بشأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة، فبهذا المراجعة الداخلية تساهم في تصحيح الأخطاء المرتكبة في التسيير و هذا للوصول إلى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة.

أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعّال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية و بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، هذا عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.
- يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.
- نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية، و أخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة، و مراجعة العمليات للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات و درجة الأمان المصاحبة لها،فقيام المراجع الداخلي بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.
- تعمل المراجعة الداخلية على منع و تقليل حدوث الأخطاء و هذا ما يزيد الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل و منع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف و الضياع الشيء الذي يزيد من المردودية و تحسن الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية، و بالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

- تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، حيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية، و حتى تحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، و من أهم هذه الشروط نذكر:

- تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات و وظائف المؤسسة.
- تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، و يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى و هذا لضمان الموضوعية و الحياد في التقارير المعدة من طرف مصلحة المراجعة الداخلية.
- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة و الإلمام بالميدان.

و بالإضافة إلى توفر الشروط المذكورة، يجب العمل على تعزيز وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة و ذلك عن طريق:

- من جهة وقوف صارم للمستويات الإدارية العليا من الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- و من جهة أخرى الاعتراف بالخدمات المقدمة من طرف المراجعة لصالح المديرية العامة.

كما يمكن إضافة النتائج المتعلقة بالأدوات المستعملة لتقييم الرقابة الداخلية و التي تم استعمالها أثناء القيام بدراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك و التي هي كالتالي:

- إن استعمال أسلوب مخططات سير العمليات لوصف الدورة محل التقييم -الدورة "مبيعات-مقبوضات"- يتميز بالسهولة و البساطة مع إظهار و إبراز مختلف المراحل المتبعة و الإجراءات المتتالية و المتعلقة بالدورة، و لكن ما يعاب على هذا الأسلوب هو أنه لا يقوم بإبراز المشاكل و أهم النقائص التي تعاني منها الدورة محل التقييم.
- يتميز أسلوب خرائط التدفق بأنه يعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية و يمكنه بسرعة و سهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، و لكن ما يعاب على هذا الأسلوب أنه يتطلب وقتا طويلا، بالإضافة إلى صعوبة استعمال الرموز و الأشكال التي تم التطرق لها في الجانب النظري، فعلى المراجع عند استعمال هذا الأسلوب أن يستعمل الرموز و الأشكال التي يراها مناسبة.
- التأكيد على عدم اقتصار استعمال أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، و هذا راجع إلى أن قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي

الإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، و هذا ما تم ملاحظته من خلال تقييم الدورة "مبيعات- مقبوضات" التي قمنا بها.

بينما أهم التوصيات المتوصل إليها إثر تقييم الدورة "مبيعات- مقبوضات" لقسم تصدير الغاز تتلخص في النقاط التالية:

❖ إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل و المهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية و كفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيّدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء و تحديد المسؤوليات، لذلك فعلى قسم تصدير الغاز أن يحسن تطبيق هذا الأخير.

❖ ضرورة إعداد و وضع كتيب لوصف المهام و المسؤوليات تحت طلب كل عون و موظف لتفادي خلط في المسؤوليات، فهذا الوصف يتمتع بالمزايا التالية:

* تحديد مسؤوليات كل عون و موظف يسهل و يحسن العلاقات بين مختلف مصالح و دوائر المديرية.
* الأعمال المنتظرة من كل عون و موظف محددة بصفة جيّدة و لهم علم بها.
* ذهاب العمال و الموظفين ليس له تأثير على الأعمال و المهام.

❖ وجوب ترك دليل مادي على كل العمليات التسييرية الحادثة على مستوى قسم تصدير الغاز، أي وثائق مكتوبة و ممضاة لكل عملية تسييرية، مع تفادي استعمال الأسلوب الشفهي لإدارة مختلف العمليات الحادثة على حساب التعليمات المكتوبة مثل ما تم ملاحظته عند نقل و توصيل أسعار البيع الخاصة بمبيعات الغاز البترولي المميع و الذي يتم على شكل شفهي، فترك دليل مادي عند حدوث العمليات يؤدي إلى التطبيق السليم للرقابة الداخلية.

❖ عند دراستنا و تقييمنا للدورة "مبيعات- مقبوضات" لقسم تصدير الغاز، سجلنا تأخيرا في إرسال و وصول كل من:

* المعلومات المتعلقة بأسعار المواد الطاقوية.
* التلكسات المرسلة من طرف الزبائن إلى دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميّع.
* تلكسات التوزيع اليومي للغاز الطبيعي و انطلاقا من مختلف نقاط البيع.

و بالإضافة إلى ما ذكر أعلاه، سجلنا كذلك تأخيرا في فوترة فوائد التأخير للزبائن المتأخرين عن دفع ديونهم.

فكل هذه التأخيرات المسجلة تؤدي إلى عرقلة سير مختلف العمليات التسييرية، لذا يجب العمل على الحد أو القضاء على هذه التأخيرات أو على الأقل التقليل منها و ذلك لضمان السير الحسن لمختلف العمليات التسييرية و بالتالي الدورة "مبيعات- مقبوضات".

- ❖ ضرورة احتواء كل الملفات المحتفظ بها بقسم تصدير الغاز على كل الوثائق اللازمة، و بالأخص ملفات الزبائن مثل: ورقة الزمن، تقرير الشحن، وثائق الشحن ... خاصة إذا علمنا أن القسم يتعامل مع مختلف الزبائن بصفة دورية و دائمة، ففي حالة حدوث أي نزاعات بين القسم و الزبائن، احتاج هذا الأخير إلى كل المعلومات الواجبة و اللازمة لتبرير موقفه للزبون أو أي طرف آخر للفصل في النزاع القائم.
- ❖ وجوب إنشاء نظام ملائم لتوثيق و ترتيب الوثائق على مستوى دائرة الموازنة و مراقبة التسيير التابعة لقسم تصدير الغاز مع التفكير في استعمال التوثيق و الترتيب عن طريق الفيلم "Micro-film" من أجل الحفاظ على المعلومات و تسهيل الوصول إليها، خاصة و أن حجم الوثائق المتعلقة بمعاملات الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع مهم.
- ❖ تعريف و توضيح عن طريق مخطط لمسار المعلومات لمختلف الدوائر و المصالح المكونة للمديرية المالية و المديريات و الدوائر المتعاملة معها من أجل الوصول إلى معالجة سريعة للمعلومات، هذا بصدد معالجة نقص التنسيق بين دوائر مديرية المالية في حد ذاتها و بين هذه الدوائر و قسم تصدير الغاز، و الراجع لعدم وضوح مسار المعلومات بمديرية المالية.

أما فيما يخص وظيفة المراجعة الداخلية بمجمع سوناطراك، فيمكن إضافة التوصيات التالية:

- ❖ العمل على تغيير نظرة المسؤولين على مستوى المؤسسة لدور المراجعة الداخلية و تبيان أهميتها و منافعها لاتخاذ أنجع القرارات في الوقت المناسب.
- ❖ استغلال الطاقات البشرية المتاحة بكيفية عقلانية مع العمل على تكوين المراجعين تكوينا يتوافق مع حاجيات مجمع سوناطراك و المخاطر المتعلقة به.
- ❖ توحيد و تجميع وسائل الرقابة التي هي موزعة على مستوى مختلف أجزاء و فروع المجمع مع ربطها لهيكل مراجعة العمليات التي هي تابعة لنائب المدير من حيث المستوى الإداري و مدير مديرية مراجعة المجمع من حيث السلم الوظيفي.
- ❖ خلق لجنة للمراجعة على مستوى مجلس الإدارة على طريقة أكبر المجمعات الاقتصادية، و هذا بصدد التحسين و متابعة مهمات المراجعة بالمجمع.

قائمة المراجع

قـــــــــائمة المراجـــــــع

أولا- باللغة العربية:

❖ الكتب:

١-أبو الحسن علي و نور أحمد و الصحن عبد الفتاح محمد: الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٩.

٢- أبو رقبة توفيق مصطفى و المصري عبد الهادي إسحاق: تدقيق و مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكندي، الأردن، ١٩٩١.

٣- اشتيوي إدريس عبد السلام: المراجعة، معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، ١٩٩٦.

٤- أمين السيد أحمد لطفي: الاتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧.

٥- الخطيب خالد راغب و رافعي خليل محمود: الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، ١٩٩٨.

٦- الدهراوي كمال الدين مصطفى و سرايا محمد السيد: دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية ٢٠٠١.

٧- السوافيري فتحي رزق و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى: الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٢.

٨- السوافيري فتحي رزق و عبد المالك محمد أحمد: دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية،الإسكندرية، ٢٠٠٣.

٩- الشمري عبد الحامد معيوف: معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة السعودية، الطبعة الأولى، معهد الإدارة العامة، ١٩٩٤.

١٠- الصبان محمد سمير: الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٣.

١١- الصبان محمد سمير و جمعة إسماعيل إبراهيم و السوافيري فتحي رزق: الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٦.

١٢- الصبان محمد سمير و الفيومي محمد محمد: المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية، لبنان، ١٩٩٠.

١٣- الصحن عبد الفتاح محمد و راشد رجب السيد و درويش محمد ناجي: أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠.

١٤- الصحن عبد الفتاح و درويش محمود ناجي: المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية،١٩٩٨.

١٥- الصحن عبد الفتاح: مبادىء و أسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٣.

١٦- الفيومي محمد محمد و عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، ١٩٩٨.

١٧- العمرات أحمد صالح: المراجعة الداخلية، الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار النشر، عمان، ١٩٩٠.

١٨- القاضي حسين و دحدوح حسين:أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، ١٩٩٩.

١٩- بوتين محمد: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٩.

٢٠- بوتين محمد: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، ٢٠٠٣.

٢١- توماس ويليام و إمرسن هنكي، ترجمة و تعريب أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد: المراجعة بين التنظير و التطبيق، دار المريخ، ١٩٨٦.

٢٢- جربوع محمود يوسف: مراجعة الحسابات بين التنظير و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠.

٢٣- جلاطو جيلالي: الإحصاء، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٩.

٢٤- جمعة أحمد حلمي: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء،عمان،الطبعة الأولى، ٢٠٠٠.

٢٥- جمعة أحمد حلمي: التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، ١٩٩٩.

٢٦- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠.

٢٧- خالد أمين عبد الله: التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، ١٩٩٩.

٢٨- خضير مصطفى عيسى: المراجعة: المفاهيم و المعايير و الإجراءات، جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، الرياض، ١٩٩٦.

٢٩- عبد ربه إبراهيم علي إبراهيم: مبادىء علم الإحصاء، مطبعة الإشعاع، الإسكندرية، ٢٠٠١.

Ď٠- عطاء ا! Ţمود شوقي: دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب،القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٩ď.

Ď١- مديرية تحديث و ضبط المقاييÈ: مجموعة النصوΤ التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسب، المديرية العامة للمحاسبة، ١٩٩٨.

Ďč- منصور عوÔ و صƎي عزام و قوقزŲ علي: علم الإحصاء الوصفي، دار الصفاء، عمار، الطبعة الأولى، ١٩٩٩.

ĎĎ- نور أþد: مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، ١٩٩č.

Ďď- هلال عبد ا! عبد العظيم و الصبار Ţمد Ƨير: الأسÈ العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩Ē.

❖ رسائل ماجستير:

Ď٥- بلخيضر Ƨيرة: المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير ƺير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، č٠٠č.

Ďđ- بوƧاحة Ţمد: معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير ƺير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، č٠٠č.

ĎĒ- خلاصي رضا: المراجعة الجبائية، تقدƔها، منهجيتها، مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، رسالة ماجستير ƺير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، č٠٠١.

Ď٨- صديقي مسعود: مراجعة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، č٠٠٠.

❖ نصوص قانونية:

Ď٩- الجريدة الرƧية للجمهورية الجزائرية، العددč٠، القانور ٠١/٨٨ المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية.

ď٠- الجريدة الرƧية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في č٥ أفريل ١٩Ēč.

ď١- القانور التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة ١٥Ē.

ثانيا- باللغة الفرنسية:

❖ Les ouvrages :

٤٢- Barbier Etienne : L'Audit interne pourquoi ? Comment ? Organisation, Paris, 1989.

ďĎ- Batude Daniel, L'Audit comptable et financier, Nathan, Paris, 199Ē.
ďď- Becour Jean Charles et Bouquin Henri : Audit opérationnel efficacité, ou sécurité, 2ème Edition, Economic, Paris,1996.
40- Benedict Gay et Keravel René : Evaluation du contrôle interne, Foucher, Paris, 1990.
ďđ- Bethoux Raymond , Kremper François et Poisson Michel : l'Audit dans le secteur public, Clet, Paris, 1986.
ďĒ- Chadefaux Martial, L'Audit fiscal, Litec, Paris, 1987.
ď٨- Code de commerce, Berti, 2éme Edition, Alger, 2002.
ď٩- Coopers et Lybrand : La Nouvelle pratique du contrôle interne, Organisation, Paris, 3éme tirage, 2000.
0٠- Collins Lionel et Valin Gérard : Audit et contrôle interne, Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques, 4éme Edition, Dalloz, Paris, 1992.
0١- Hamini.A : l'Audit comptable et financier, 1ére Edition, Berti, Alger, 2002.
02- Lemant Olivier : La conduite d'une mission d'Audit interne, Dunod, Paris, 1995.
03- MC.RAE.T.W : Méthodes statistiques, traduction et adaptation Jean Raffegeau, Fernand Pubois, Publi-union, Paris 1978.
04- Mikol Alain : Les Audits financiers, Nathan, Paris 1997.
05- Ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes, comptables agrées, diligeances professionnelles du commissaires aux comptes, 1994.
06- Piget Benoit : Audit et contrôle interne, Litec, Paris, 1997.
07- Raffegean Jean, Dufils Pierre, Gonzalez Remon : Audit et contrôle des comptes, Publi- union, Paris 1979.
58- Renard Jacques : L'Audit interne, ce que fait débat, Maxima2003.
59- Renard Jacques : Théorie et pratique de l'Audit interne, organisation, Paris, 3éme Edition 2000.
60-Sawyer. Lawrence.B : La pratique de l'audit interne, publi-union, Paris, 2éme Edition 1976
61-Simons Pascal : Audit financier, organisation, Paris, 1987.
62-Sttetler .H.F : Audit : Principes et méthodes générales, Publi-union, Paris, 1974.

- Les revues :

63- Charles. Frederich : L'Application des normes et des standards d'Audit interne, revue française d'Audit interne, N°= 111, Sept/ Oct1992.
64- Charon, Claude : pourquoi des normes d'Audit, Revue française de comptabilité, N°= 326, Octobre 2000.
65- Communiqué de presse de la Banque d'Algérie : Le contrôle interne des banques et établissements financiers, Media banque, N°= 63, Dec2002/Janv2003.
66- Fournier .J : l'Orientation et la planification d'une mission d'audit, revue française de comptabilité N°= 332, Avril 2001.

67- Heem Gregory : Une approche conventionnaliste de l'évolution du contrôle interne, revue française de gestion, N°= 143, Juin, juillet, Août 2001.
68- Revue française de comptabilité, Auditing and other selective testing procédures, sans auteurs, N°=325, Sept2000.
69- Revue française de comptabilité : La demande générale d'Audit : L'Approche par les risques, sans auteurs, N°= 330, Fevrier2001.
70- Sonatrach : Un groupe pétrolier international, Régie Sud Mediterannée, Alger 1993.
71- Sonatrach, organisation des pays exportateurs de pétrole (OPEP) : les opérations a court terme du marché pétrolier international, synthèse d'information, Septembre2000.
72- Sonatrach : la grande aventure du gazoduc, Maghreb, Europe, Régie Sud Méditerranée, Alger, 1996.
73- Sonatrach : La revue N °= 03, Mai 1993.
74- Sonatrach : La revue N °= 08, Octobre 1997.
75- Sonatrach : La revue N °= 10, Avril 1998.
76- Sonatrach : La revue N °= 30, Decembre2001.
77- Sonatrach, a trente ans, revue, 1993.
78- Vaurs, Louis : L'auditeur interne opérationnel, aujourd'hui, l'Auditeur consultant interne, revue française d'Audit interne N°= 109, Mars, AVRIL 1992.

❖ Les rapports :
79- Direction générale, Sonatrach : Rapport annuel 2000-2001.
80- Direction générale, Sonatrach : Rapport annuel 2001-2002.

❖ Site internet :
81-www .ifaci.sommaire/htm.12/11/2003.

ثالثا: باللغة الإنجليزية:

❖ The books :
82- Hayward.S: Audit guide, butter worths, 2end edition, London, 1991.

الملخص:

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحوّلات السياسية، الاجتماعية و خاصة الاقتصادية التي شهدها خلال القرن الماضي، فكانت لهذه التحوّلات آثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمنظمات المالية و المؤسسات الاقتصادية و الذي شهد بدوره تطورا ملحوظا بعد النكبة المالية التي شهدها العالم في أواخر العشرينيات من القرن التاسع عشر.

فهذا التطور الاقتصادي مسّ حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميّز في وقتنا الحاضر بكبرها و تعقد الوظائف المكوّنة لها و تشابكها، هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول و أموال المؤسسة، و كذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذ ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة التي قامت بوضعها تعمل بطريقة مرضية و سليمة.

و مما سبق نتجت الحاجة للمراجعة الداخلية التي تعتبر تلك الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة لإختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية و تقييمها.

فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية و المحاسبية و غيرها من العمليات لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة، كما تهدف المراجعة الداخلية إلى التحقق من الدقة المحاسبية و المحافظة على الأصول و كذلك مراجعة أنشطة المؤسسة.

و قد اتسع نطاق الرقابة و المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة ليشمل استخدام الأدوات الإحصائية في إجراء اختبار المراجعة الداخلية بما يمكن من تحقيق كفاءة و فعالية الرقابة و المراجعة الداخلية.

فوظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها شخص يطلق عليه اسم" المراجع الداخلي " الذي يتولى مهام التقييم للرقابة الداخلية لكونها تقع تحت مسؤوليته، و كذا مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعة و العملية التشغيلية للأنشطة، و جميع الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى انتظامها، و التأكد من صحة المعلومات و اكتمالها، و درجة الأمان الصاحبة لها.

كما يتدخل المراجع الداخلي لإبداء رأيه و اقتراح التصحيحات اللازمة لنظام الرقابة الداخلية، هذا حتى تصل المؤسسة إلى تحقيق رقابة تامة و كلية، تتيح لها إمكانية تحقيق أهدافها المسطرة.

و يتضح من الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي مع إدارة المؤسسة، أن هذه الأخيرة تعتبر بمثابة العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية، و طالما أن الإدارة تتطور بصورة سريعة، متنامية و معقدة، سواء كانت نتيجة التغيرات الجذرية و البيئة الخارجية أو الداخلية، فإن ذلك يضاعف من اعتماد الإدارة

على مجهودات المراجعة الداخلية في تقليل و منع الأخطاء و تقديم النصائح الضرورية للمديرين عن التصحيحات الواجبة في نظام الرقابة الداخلية.

و بغية الإلمام بهذا الموضوع و الخوض فيه بصفة أكثر تفصيل، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة على الإشكالية التالية:

فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي ؟

و على ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات و التي تشكل تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

١- ما هي أوجه التشابه و الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و مدى التكامل بينهما ؟

٢- ما مقدار الحاجة إلى المراجعة الداخلية كأداة لإختبار الرقابة الداخلية للمؤسسة ؟

٣- ما هي الأدوات المستعملة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، درجة الاعتماد عليها و كيفية استعمالها ؟

٤- ما هي المراحل المنهجية المعتمدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

و محاولة منا لفهم الموضوع و الإحاطة بجوانبه إرتأينا وضع الفرضيات التالية التي نراها موجهة لمسار البحث:

١- يتوقف نجاح عملية المراجعة في إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.

٢- إتباع المراجع لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية و المحاسبية بغية إبداء رأيه الفني بشأنها،

٣- تبعية المراجعة الداخلية للمديرية العامة.

٤- ابتعاد المراجعة الداخلية عن وضع الإجراءات الرقابية و تنفيذها.

٥- عمل المراجعة الداخلية على اكتشاف و إبراز نقاط القوّة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية.

٦- قيام المراجعة الداخلية بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة.

٧- مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة.

و للإجابة عن الإشكالية و الأسئلة الفرعية، قمنا بدراسة الموضوع من خلال ثلاثة فصول، تعرضنا في الفصل الأول إلى المراجعة بالبحث حاولنا من خلاله حصر ماهيتها بالتطرق إلى لمحة تاريخية للمراجعة و تطوّر مفهومها و من ثم تقديم مجموعة من التعاريف التي نراها شاملة للمراجعة، مع تبيان أهميتها و أهدافها.

كما تعرضنا إلى خصائص المراجعة عن طريق دراسة الفرضيات التي تقوم عليها، أنواعها و كذلك تعريف المراجع و أنواعه. و من ثم تعرضنا إلى معايير المراجعة التي توضح الإطار العام الذي تنشط فيه هذه الأخيرة، بالتطرق في بدايتها إلى المعايير العامة و التي تشير إلى المعايير الشخصية لمنفذ عملية المراجعة، و منه تطرقنا إلى معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقارير، لنحلل في الأخير كيفية تنفيذ عملية المراجعة بداية من التخطيط و الإشراف على عمليتها، الأدلة و القرائن في عملية المراجعة و من ثم التقرير عن نتائجها.

أما الفصل الثاني فجاء بعنوان المراجعة و الرقابة الداخلية بحيث تطرقنا من خلاله إلى ماهية المراجعة الداخلية بالتعرض إلى نشأتها و تعريفها، و من ثم معايير المراجعة الداخلية التي تمثل الركيزة التي تقف عليها، ثم مهمة المراجعة الداخلية، لننتقل بعد ذلك لدراسة العينات الإحصائية نظرا لأهميتها و علاقتها بالمراجعة الداخلية بدأ بالتطرق إلى مفاهيم و مصطلحات إحصائية و من ثم تصميم عيّنات المراجعة و في الأخير تحليل عملية تقييمها، و إنتقلنا فيما بعد إلى نظام الرقابة الداخلية و ماهيته بالتطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته و من ثم إلى العلاقة بين الرقابة و المراجعة الداخلية، كما تعرضنا إلى المقوّمات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية، و منه انتقلنا إلى عملية التقييم لنظام الرّقابة الداخلية بالتطرق لأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية و منه الخطوات المنهجية المعتمد عليها في عملية التقييم.

أما الفصل الثالث خصصناه لدراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك و بالأخص الدورة "مبيعات - مقبوضات" بدأ بالتعرض إلى تقديم مجمع سوناطراك حيث قمنا بالتعرض إلى نشأة شركة سوناطراك و أهدافها و من ثم الهيكل التنظيمي للشركة مع دورها و مكانتها في الاقتصاد الوطني و السوق الخارجية، و من ثم قمنا بتقديم قسم تصدير الغاز بالتعرض إلى تنظيمه و جدول وظائف قسم تصدير الغاز و الدوائر التابعة لمديرية المالية.

ثم انتقلنا إلى وصف الدورة "مبيعات - مقبوضات" لقسم تصدير الغاز و ذلك بإعداد مخططات سير مختلف العمليات التي يقوم بتنفيذها قسم تصدير الغاز، و من ثم قمنا بإعداد خريطة التدفق الخاصة بالفاتورة بالإضافة إلى ملئ قائمة الاستقصاء الخاصة بالدورة "مبيعات - مقبوضات".

ثم انتقلنا إلى تقييم الدورة "مبيعات - مقبوضات" لقسم تصدير الغاز إذ بدأنا بالتقييم الأولى للدورة و من ثم التقييم النهائي للدورة "مبيعات - مقبوضات"، و في الأخير قمنا بتقديم الملاحظات التي أرفقناها بمجموعة من التحسينات التي رأيناها مناسبة.

إختبار الفرضيات:

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات و نتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

١- بالنسبة للفرضية الأولى و المتمثلة في توقف dzlŌ المراجعة علي إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه للمراجعة.

٢- أما بالنسبة للفرضية الثانية التي تنص على إتباع المراجع لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية و المالية بغية إبداء رأيه الفني بشأنها، فهذه المنهجية تبّين المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة، حيث يتطلب هذا العمل وجود خطة محكمة و حصول المراجع على الأدلة و القرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و المحاسبية و الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة.

٣- أما الفرضية الثالثة والتي تنص على أن المراجعة الداخلية تابعة للمديرية العامة فهي تحقق أحد معاييرها و التي تهدف إلى استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها و هذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات و المهام المخوّلة لها و يساعد في تنفيذها بإعطاء شرعية أكبر للمراجعة الداخلية نظرا لتبعيتها للمديرية العامة و التي هي بمثابة إدارة عليا.

٤- أما فيما يتعلق الفرضية الرابعة و المتضمنة على ابتعاد المراجعة الداخلية عن وضع الإجراءات الرقابية و تنفيذها، فإشراك المراجع الداخلي في هاتين العمليتين يجعله غير قادر على اختبار و تقييم تلك الإجراءات بموضوعية، فالمراجع الداخلي يقوم بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية و هما تصميم (وضع) النظام من جهة، و فعاليته من جهة أخرى، حيث أن التصميم الجيّد لنظام الرقابة الداخلية هو ذلك التصميم الذي يوفر تأكيدا كافيا بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، و النظام الفعّال هو الذي يحقق ما تم تصميمه.

٥- أما بالنسبة للفرضية الخامسة أين تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية و تقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي هو اكتشاف نقاط قوّته و نقائصه و بالتالي مدى فعاليته.

ď- أما الفرضية السادسة و قيام المراجعة الداخلية بǻعطاء نصائǴ تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة، فهذǽ تأŹ كنتيجة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي و استخراجه لنقائص هذا النظام و مدى تطبيق نقاř قوّته، فيقوم في الأخير بتسليم نتائج هذا التقييم على شكل تقرير للمسؤولين المعنيين Ʒتوي على مجموعة من التحسينات المقترحةǄ

Ē- أما فيما يتعلق بالفرضية السابعة و الأخيرة و التي تتمثل في مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تعمل على إظهار نقاř القوّة و الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة و تقوم بتقديم التوصيات لǽدارة العليا حتى تصل إلى تصحيǴ هذا النظام، و الذي بشأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة، فبهذا المراجعة الداخلية تساهم في تصحيǴ الأخطاء المرتكبة في التسيير و هذا للوصول إلى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة.

نتائج البحث:

أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

- إǅ الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة من أجل العمل على ضøماǅ التحكم في وظøائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعّøال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم ŏا هذǽ الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية و بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما Ʒكن أǅ ƹøÈ باستقرار المؤسسة، æÕ عن طøريق التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسبǄ
- يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضماǅ صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب Ƽاية الممتلكات من جهة أخرىǄ
- نشاř المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية، و أخرى للتأكد عن مدى الالتزام بالسياسات و اللوائǴ و القوانين الموضوعة، و مراجعة العمليات لǖنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى انتظامها، كما Ʒكن إضافة مراجعة نظام المعلومات و درجة الأماǅ المصاحبة لها،فقيام المراجع الداخلي بمختلف هذǽ المراجعات يكوǅ لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسةǄ
- تعمل المراجعة الداخلية على منع و تقليل حدوƭ الأخطاء و هذا ما يزيد الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم النصائǴ للمديرين في Ţاولة لتقليل و منع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد

من الإسراف و الضياع الشيء الذي يزيد من المردودية و تحسن الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية، و بالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

- تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية، و حتى تحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، و من أهم هذه الشروط نذكر:

- تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات و وظائف المؤسسة .

- تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، مما يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى و هذا لضمان الموضوعية و الحياد في التقارير المعدة من طرف مصلحة المراجعة الداخلية.

- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة و الإلمام بالميدان.

و بالإضافة إلى توفر الشروط المذكورة، يجب العمل على تعزيز وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة و [illegible] عن طريق:

- من جهة وقوف صارم للمستويات الإدارية العليا من الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- و من جهة أخرى الاعتراف بالخدمات المقدمة من طرف المراجعة لصالح المديرية العامة.

كما يمكن إضافة النتائج المتعلقة بالأدوات المستعملة لتقييم الرقابة الداخلية و التي تم استعمالها أثناء القيام بدراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك و التي هي كالتالي:

- إن استعمال أسلوب مخططات سير العمليات لوصف الدورة محل التقييم -الدورة "مبيعات-مقبوضات"- يتميز بالسهولة و البساطة مع إظهار و إبراز مختلف المراحل المتبعة و الإجراءات المتتالية و المتعلقة بالدورة، و لكن ما يعاب على هذا الأسلوب هو أنه لا يقوم بإبراز المشاكل و أهم النقائص التي تعاني منها الدورة محل التقييم.

- يتميز أسلوب خرائط التدفق بأنه يعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية و يمكنه بسرعة و سهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، و لكن ما يعاب على هذا الأسلوب أنه يتطلب وقتا طويلا، بالإضافة إلى صعوبة استعمال الرموز و الأشكال التي تم التطرق لها في الجانب النظري، فعلى المراجع عند استعمال هذا الأسلوب أن يستعمل الرموز و الأشكال التي يراها مناسبة.

➢ التأكيد على عدم اقتصار استعمال أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، و هذا راجع إلى أن قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، و هذا ما تم ملاحظته من خلال تقييم الدورة "مبيعات- مقبوضات" التي قمنا بها.

التوصيات:

بينما أهم التوصيات المتوصل إليها إثر تقييم الدورة "مبيعات- مقبوضات" لقسم تصدير الغاز تتلخص في النقاط التالية:

❖ إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل و المهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية و كفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيّدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء و تحديد المسؤوليات، لذلك فعلى قسم تصدير الغاز أن يحسن تطبيق هذا الأخير.

❖ ضرورة إعداد و وضع كتيب لوصف المهام و المسؤوليات تحت طلب كل عون و موظف لتفادي خلط في المسؤوليات، فهذا الوصف يتمتع بالمزايا التالية:

* تحديد مسؤوليات كل عون و موظف يسهل و يحسن العلاقات بين مختلف مصالح و دوائر المديرية.
* الأعمال المنتظرة من كل عون و موظف محددة بصفة جيّدة و لهم علم بها.
* ذهاب العمال و الموظفين ليس لهم تأثير على الأعمال و المهام.

❖ وجوب ترك دليل مادي على كل العمليات التسييرية الحادثة على مستوى قسم تصدير الغاز، أي وثائق مكتوبة و ممضاة لكل عملية تسييرية، مع تفادي استعمال الأسلوب الشفهي لإدارة مختلف العمليات الحادثة على حساب التعليمات المكتوبة مثل ما تم ملاحظته عند نقل و توصيل أسعار البيع الخاصة بمبيعات الغاز البترولي المميع و الذي يتم على شكل شفهي، فترك دليل مادي عند حدوث العمليات يؤدي إلى التطبيق السليم للرقابة الداخلية.

❖ عند دراستنا و تقييمنا للدورة "مبيعات- مقبوضات" لقسم تصدير الغاز، سجلنا تأخير في إرسال و وصول كل من:

* المعلومات المتعلقة بأسعار المواد الطاقوية.
* التلكسات المرسلة من طرف الزبائن إلى دائرة عمليات الغاز الطبيعي المميّع.
* تلكسات التوزيع اليومي للغاز الطبيعي و انطلاقا من مختلف نقاط البيع.

و بالإضافة إلى ما ﺫكر أعلاﻩ، سجلنا كذلك تأخير في فوترة فوائد التأخير للزبائن المتأخرين عن دفع ديونهم.

فكل هذﻩ التأخيرات المسجلة تؤدي إلى عرقلة سير مختلف العمليات التسييرية، لذلك يجب العمل على الحد أو القضاء على هذﻩ التأخيرات أو على الأقل التقليل منها و ﺫلك لضمان السير الحسن لمختلف العمليات التسييرية و بالتالي الدورة "مبيعات- مقبوضات".

- ضرورة احتواء كل الملفات المحتفظ بها بقسم تصدير الغاز على كل الوثائق اللازمة، و بالأخص ملفات الزبائن مثل: ورقة الزمن، تقرير الشحن، وثائق الشحن ... خاصة إﺫا علمنا أن القسم يتعامل مع مختلف الزبائن بصفة دورية و دائمة، ففي حالة حدوث أي نزاعات بين القسم و الزبائن، احتاج هذا الأخير إلى كل المعلومات الواجبة و اللازمة لتبرير موقفه للزبون أو أي طرف آخر للفصل في النزاع القائم.
- وجوب إنشاء نظام ملائم لتوثيق و ترتيب الوثائق على مستوى دائرة الموازنة و مراقبة التسيير التابعة لقسم تصدير الغاز مع التفكير في استعمال التوثيق و الترتيب عن طريق الفيلم "Micro-film" من أجل الحفاظ على المعلومات و تسهيل الوصول إليها، خاصة و أن حجم الوثائق المتعلقة بمعاملات الغاز الطبيعي المميع و الغاز البترولي المميع مهم.
- تعريف و توضيح عن طريق مخطط لمسار المعلومات لمختلف الدوائر و المصالح المكونة للمديرية المالية و المديريات و الدوائر المتعاملة معها من أجل الوصول إلى معالجة سريعة للمعلومات، هذا بصدد معالجة نقص التنسيق بين دوائر مديرية المالية في حد ﺫاتها و بين هذﻩ الدوائر و قسم تصدير الغاز، و الراجع لعدم وضوح مسار المعلومات بمديرية المالية.

أما فيما يخص وظيفة المراجعة الداخلية بمجمع سوناطراك، فيمكن إضافة التوصيات التالية:

- العمل على تغيير نظرة المسؤولين على مستوى المؤسسة لدور المراجعة الداخلية و تبيان أهميتها و منافعها لاتخاﺫ أنجع القرارات في الوقت المناسب.
- استغلال الطاقات البشرية المتاحة بكيفية عقلانية مع العمل على تكوين المراجعين تكوينا يتوافق مع حاجيات مجمع سوناطراك و المخاطر المتعلقة به.
- توحيد و تجميع وسائل الرقابة التي هي موزعة على مستوى مختلف أجزاء و فروع المجمع مع ربطها لهيكل مراجعة العمليات التي هي تابعة لنائب المدير من حيث المستوى الإداري و مدير مديرية مراجعة المجمع من حيث السلم الوظيفي.

❖ خلق لجنة للمراجعة على مستوى مجالس الإدارة على طريقة أكبر المعات الاقتصادية، و هذا بصدد التحسين و متابعة مهمات المراجعة بالمع.

الجمهـوريــة الجـزائــريــة الديمقـراطيــة الشــعبـيـة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

ملخص حول موضوع:

المراجعة الداخلية، مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة
مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك
الدورة" مبيعات - مقبوضات" .

ملخص مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال.

إعداد الطالب:
شعباني لطفي.

السنة الجامعية č··ď-č··Ď